**Содержание**

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. Основы организации налогового учета расходов

1.1 Сущность и основные положения налогового учета

1.2 Расходы организации и их классификация для целей налогового учета

1.3 Порядок отнесения расходов организации к расходам текущего периода

1.4 Порядок признания расходов организации в налоговом учете

1.5 Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета

ГЛАВА 2 Налоговый учет материальных расходов

2.1 Налоговый учет расходов на приобретение (создание) материально-производственных запасов

2.2 Налоговый учет расходов на приобретение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

2.3 Налоговый учет других видов материальных расходов

2.4 Учет потерь от недостачи и/или порчи материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли

ГЛАВА 3 Налоговый учет расходов на оплату труда

3.1 Налоговый учет общих расходов на оплату труда (без учета расходов в виде отчислений в резервы)

3.2 Налоговый учет расходов в виде платежей (взносов) на обязательное и добровольное страхование работников

3.3 Налоговый учет расходов на формирование резервов на оплату отпусков

ГЛАВА 4 Налоговый учет амортизационных отчислений

4.1 Налоговый учет амортизации основных средств

4.2 Налоговый учет амортизации нематериальных активов

ГЛАВА 5 Налоговый учет прочих расходов

5.1 Налоговый учет расходов на содержание и ремонт основных средств

5.2 Налоговый учет представительских расходов

5.3 Налоговый учет расходов на рекламу

5.4 Налоговый учет расходов на командировки

5.5 Налоговый учет расходов в виде сумм налогов и сборов

5.6 Налоговый учет расходов в виде арендных (лизинговых) платежей

5.7 Налоговый учет расходов на содержание служебного автотранспорта

5.8 Налоговый учет расходов на оплату услуг сторонних организаций

5.9 Налоговый учет процентов по заемным средствам

5.10 Налоговый учет расходов на формирование резервов по сомнительным долгам

5.11 Налоговый учет расходов на оплату услуг банков

5.12 Бухгалтерский и налоговый учет расходов на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

5.13 Налоговый учет расходов на подготовку и переподготовку кадров

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

**ВВЕДЕНИЕ**

Изменение системы общественных отношений в Российской Федерации и стремительное развитие рыночной экономики вызвало необходимость адекватной трансформации бухгалтерского и налогового учета. Учитывая произошедшие изменения, Правительство Российской Федерации разработало программы реформирования бухгалтерского учета и становления налогового учета.

В настоящее время в рамках реализации данной программы в стране сложилась система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая лежит в основе теории и практики бухгалтерского учета. Для целей налогового учета в рамках налогового законодательства был разработан и введен в действие Налоговый кодекс РФ.

Появление этих и других документов привело к существенным изменениям методологии бухгалтерского и налогового учета, знание которых необходимо для успешной работы всем категориям работников финансовых, экономических и бухгалтерских служб организаций, а также студентам и слушателям, начинающим изучение бухгалтерского и налогового учета.

Помимо положительных сторон изменения, внесенные в бухгалтерский и налоговый учет, привели к значительному расхождению правил бухгалтерского и налогового учета, что, в свою очередь, увеличило трудоемкость учетного процесса и осложнило работу бухгалтерских и экономических служб многих организаций. В целях сближения правил бухгалтерского и налогового учета в рамках нормативного регулирования бухгалтерского учета было разработано и введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02.

Одновременно с 1 января 2005 года в Налоговый кодекс были внесены изменения, также позволяющие сблизить правила бухгалтерского и налогового учета. В монографии рассмотрены следующие основные вопросы: общие правила налогового учета расходов организации, порядок их признания и принятия в бухгалтерском и налоговом учете; конкретные примеры, разъясняющие особенности бухгалтерского и налогового учета расходов организации; практические рекомендации по сближению бухгалтерского и налогового учета расходов организации и др.

**ГЛАВА 1. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ**

**1.1 Сущность и основные положения налогового учета**

Сущность и основные положения налогового учета раскрыты в главе 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций».

Налоговый учет (ст. 313 НК) – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом.

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

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

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

Подтверждением данных налогового учета являются:

1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

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

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную настоящим Кодексом.

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

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

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

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет). При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

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.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными настоящей главой, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

1. Период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).
2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:
   1. выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав;
   2. выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   3. выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   4. выручка от реализации покупных товаров;
   5. выручка от реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке;
   6. выручка от реализации основных средств;
   7. выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.
3. Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе:
   1. расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода, определяемых в соответствии со ст. 319 Налогового Кодекса;
   2. расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   3. расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   4. расходы, понесенные при реализации покупных товаров;
   5. расходы, связанные с реализацией основных средств;
   6. расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).
4. Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:
   1. прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка);
   2. прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   3. прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   4. прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;
   5. прибыль (убыток) от реализации основных средств;
   6. прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.
5. Сумма внереализационных доходов, в том числе:
   1. доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
   2. доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
6. Сумма внереализационных расходов, в частности:
   * 1. расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
     2. расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.
9. Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу в порядке, предусмотренном ст. 283 Налогового Кодекса.

Доходы от реализации определяются по видам деятельности в случае, если для данного вида деятельности предусмотрен иной порядок налогообложения, применяется иная ставка налога либо предусмотрен иной отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от данного вида деятельности.

Сумма выручки от реализации определяется в соответствии со ст. 249 Налогового Кодекса с учетом положений ст. 251 настоящего Кодекса на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом признания доходов и расходов для целей налогообложения.

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

В случае если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату реализации. При этом возникшие суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы.

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

Если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары. Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Для целей налогового учета расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

* материальные затраты, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 Налогового Кодекса;
* расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
* суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 Налогового Кодекса, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных настоящим Кодексом. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

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 Налогового Кодекса.

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

В случае если в отношении отдельных видов расходов в соответствии с настоящей главой предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом по расходам налогоплательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для установления предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде, начиная с даты вступления такого договора в силу.

**1.2 Расходы организации и их классификация для целей налогового учета**

Для целей налогообложения прибыли учитываются не все понесенные организацией расходы. В частности, ряд расходов полностью не признается в налоговом учете, ряд других расходов учитывается в налоговом учете в пределах установленных норм, т.е. по ним предусмотрены ограничения. Данное обстоятельство вызвано тем, что состав затрат, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли, определяется не правилами бухгалтерского учета, а налоговым законодательством, т.е. правилами налогового учета.

Для целей налогового учета понятие расходов и их классификация (группировка) установлены главой 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией, и при этом произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

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

Под экономически оправданными затратами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Необходимым условием признания затрат в качестве расходов для цепей налогообложения прибыли является документальное подтверждение произведенных затрат.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с законодательством иностранных государств в отношении расходов, осуществленных на территории данных государств, если с такими государствами Российской Федерацией заключено международное соглашение об избежании двойного налогообложения.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для организаций. Налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Система налогового учета может быть организована на основании только регистров бухгалтерского учета. В случае если в регистрах бухгалтерского учета не содержится информации, достаточной для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, то организация вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельно разработанные регистры налогового учета.

Для целей налогового учета расходы в зависимости от их характер, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на две основные группы: расходы, связанные с производством и реализацией; внереализационные расходы.

В специальную группу выделены расходы, не учитываемые для целей налогообложения прибыли даже при соблюдении указанных выше условий.

В соответствии со ст. 253 НК РФ к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся:

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

Расходы, связанные с производством и/или реализацией, группируются и по следующим элементам затрат:

* материальные расходы;
* расходы на оплату труда;
* суммы начисленной амортизации;
* прочие расходы.

Состав внереализационных расходов установлен ст. 265 НК РФ и к ним, в частности, отнесены расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, судебные расходы и арбитражные сборы, затраты на аннулированные производственные заказы, расходы на оплату услуг банков, потери от брака и др.

Состав расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, установлен ст. 270 НК РФ. К таким расходам, в частности, отнесены расходы в виде вкладов в уставные капиталы других организаций и в совместную деятельность, расходы по приобретению и/или созданию объектов основных средств и нематериальных активов и др.

Перечень расходов, признаваемых или не признаваемых для целей налогообложения прибыли, установлен главой 25 НК РФ. При этом следует учесть, что в соответствии с главой 25 НК РФ перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым.

Аналогично перечень расходов, не учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым.

В случае если осуществленные организацией расходы не поименованы в последнем перечне, то возникшие расходы также не будут учтены для целей налогообложения, если они не будут отвечать одновременно трем условиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ. То есть расходы не будут учитываться в уменьшение налогооблагаемых доходов, если они не будут подтверждены документально, не будут экономически обоснованы и/или связаны с деятельностью, по которой не получены доходы.

При отнесении расходов к той или иной группе надо учитывать основной принцип главы 25 НК РФ: расходы, прямо поименованные в составе какой-либо группы, не могут быть включены в состав иных групп расходов, где они четко не поименованы.

Для целей налогового учета в соответствии со ст. 318 НК РФ расходы на производство и реализацию в зависимости от применяемого метода признания доходов и расходов должны также подразделяться на прямые и косвенные расходы.

НК РФ установлены два метода признания доходов и расходов:

* метод начисления (по моменту отгрузки продукции и предъявления расчетных документов покупателю);
* кассовый метод (по моменту оплаты продукции).

Для учета доходов и расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли организации, как правило, должны применять метод начисления.

В виде исключения п. 1 ст. 273 НК РФ предусмотрено, что организации могут применять кассовый метод при условии, что у них в среднем за предыдущие четыре квартала отчетного года сумма выручки от реализации продукции без учета НДС не превышала 1 млн. руб. за каждый квартал. В случае если организация, использующая кассовый метод, в течение налогового периода превысила указанный предельный размер суммы выручки от реализации продукции, то она обязана перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Установлено, что для целей налогообложения прибыли подразделение расходов на прямые и косвенные расходы обязаны производить только те организации, которые применяют метод начисления. От организаций, применяющих кассовый метод, не требуется подразделение расходов на прямые и косвенные расходы. Установленные ст. 318 НК РФ нормы налогового учета приводили к тому, что понятия прямых и косвенных расходов и их состав в бухгалтерском и налоговом учете не совпадали.

Действительно, в бухгалтерском учете к прямым расходам относятся практически все материальные затраты. В частности, помимо перечисленных выше расходов, к прямым расходам относятся также расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, и др.

Кроме того, в бухгалтерском учете к косвенным расходам относятся, как правило, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, а в налоговом учете к косвенным расходам относились все остальные непрямые расходы (за исключением внереализационных расходов). При этом в бухгалтерском учете косвенные расходы в конце отчетного периода распределялись по видам продукции (объектам работ, видам услуг) и оставались в составе незавершенного производства.

Исключением являлись общехозяйственные расходы, которые в соответствии с утвержденной учетной политикой организации могли полностью списываться в качестве условно-постоянных расходов в дебет счета 90 «Продажи».

В налоговом учете все косвенные расходы списываются в полном объеме на расходы текущего отчетного (налогового) периода. В связи с этим и из-за закрытости перечня прямых расходов организации сталкивались со значительными различиями в признании отдельных видов расходов в бухгалтерском и налоговом учете, приводившими к расхождениям при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Для устранения влияния указанных расхождений на формирование прибыли в бухгалтерском и налоговом учете организации были вынуждены применять нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (далее – ПБУ 18/02).

В целях сближения правил бухгалтерского и налогового учета расходов организации с 2005 года в ст. 318 НК РФ предусмотрено внесение изменений, согласно которым перечень прямых расходов организации станет открытым. Данное изменение даст организациям возможность самим устанавливать перечень прямых расходов с учетом отраслевой специфики.

В частности, изменениями к ст. 318 НК РФ предусматривается, что организация может самостоятельно определить в своей учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством продукции (работ, услуг). При этом прямые расходы, перечисленные в ст. 318 НК РФ, остаются обязательными прямыми расходами для всех организаций. Данное изменение позволит организациям зафиксировать в большинстве случаев одинаковый состав прямых расходов для целей бухгалтерского и налогового учета и тем самым значительно уменьшить необходимость применения норм ПБУ 18/02.

Например, при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения организация может включить в состав прямых расходов:

* все материальные затраты, учитываемые в составе прямых расходов по правилам бухгалтерского учета;
* расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства продукции, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
* суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции (работ, услуг);
* суммы общепроизводственных расходов в порядке их распределения по видам продукции (работ, услуг) и др.

При этом все общехозяйственные или управленческие расходы можно включить в состав косвенных расходов.

Критерии отнесения тех или иных расходов в состав прямых или косвенных расходов должны быть определены во внутренних документах организации и утверждены приказом (распоряжением) руководителя организации.

**1.3 Порядок отнесения расходов организации к расходам текущего периода**

Порядок отнесения расходов организации к текущему отчетному (налоговому) периоду регулируется соответствующими статьями НК РФ и разъяснен в разделе 6.2 Методических рекомендаций по налогу на прибыль. В соответствии с рекомендациями для определения расходов, относящихся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, следует учитывать группировки расходов, приведенные в статьях 252 и 253 НК РФ.

Относительно учета расходов, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли, следует иметь в виду, что нормами главы 25 НК РФ предусмотрен особый порядок группировки и классификации возникших расходов, связанных с производством и реализацией. Указанный порядок группировки предусмотрен, в частности, статьями 260-263, 275.1, 318-320 НК РФ.

В целях исчисления налога на прибыль организациям не предоставлено право группировки расходов иным способом, чем предусмотрено налоговым законодательством. Указанная группировка заключается в следующем:

* отдельно учитываются расходы, формирующие стоимость сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов согласно статьям 254 и 257 НК РФ;
* выделяются расходы, формирующие налоговую базу, подлежащую налогообложению в особом порядке. К подобным расходам относятся расходы по операциям (деятельности), убытки по которым учитываются для целей налогообложения в особом порядке, то есть оказывающие влияние на налоговую базу отчетного периода только при выполнении особых условий, либо в строго установленном порядке. К подобным убыткам относятся убытки от реализации амортизируемого имущества, убытки от оказания услуг (выполнения работ) обслуживающими производствами и хозяйствами, убытки от операций с ценными бумагами и т.п.

Особо следует обратить внимание, что:

* определенные виды внереализационных доходов и расходов, которые возникают при осуществлении видов деятельности, по которым формируются упомянутые убытки, также должны быть учтены при формировании прибыли (убытка) по этим видам деятельности;
* расходы распределяются по группам, которые в особом порядке учитываются при исчислении налогооблагаемой базы. К подобным группам относятся расходы, связанные с ремонтом основных средств, расходы, связанные с освоением природных ресурсов, расходы на НИОКР, расходы на страхование имущества (статьи 260, 324, 261, 325, 262, 263 НК РФ);
* все остальные расходы, связанные с производством и реализацией, возникшие в текущем отчетном (налоговом) периоде, подразделяются на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ), каждые из которых учитываются при расчете налоговой базы в определенном порядке.

При этом расходы, учитываемые для целей налогообложения в пределах норм, включаются в указанные группировки в пределах норм, установленных главой 25 НК РФ и исчисленных на соответствующую дату.

Также следует учитывать, что внереализационные расходы, за исключением внереализационных расходов, возникших при осуществлении видов деятельности, по которым формируются упомянутые выше убытки, относятся к расходам текущего периода по мере их возникновения.

**1.4 Порядок признания расходов организации в налоговом учете**

В соответствии со ст. 318 НК РФ 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.

До 1 января 2005 года все организации, применяющие метод начисления, обязаны были использовать рекомендуемый в ст. 319 НК РФ механизм распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде.

Для целей налогового учета в соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ под незавершенным производством (далее – НЗП) понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом.

В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы, полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке.

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

Порядок оценки остатков продукции, рекомендуемый пп. 2 и 3 ст. 319 НК РФ, предусматривает, что:

* оценка остатков готовой продукции на складе определяется организацией как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию;
* оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется организацией как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.

С 2005 года в ст. 319 НК РФ вносятся изменения, согласно которым организациям предоставляется право самостоятельной разработки механизма распределения прямых расходов с отражением его в учетной политике для целей налогообложения.

В частности, организация сможет самостоятельно определить порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). При необходимости организации также смогут самостоятельно оценивать остатки незавершенного производства, товаров на складе и товаров отгруженных, но не реализованных на конец месяца, по правилам бухгалтерского учета.

Принятый порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости незавершенного производства) организация должна будет отразить в своей учетной политике и применять его в течение не менее двух налоговых периодов.

В случае когда невозможно отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг), организация в своей учетной политике может самостоятельно определить механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей. Таким образом, организации с 2005 года для целей налогообложения смогут применять механизм распределения прямых расходов, соответствующий правилам бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 319 НК РФ сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав материальных расходов следующего налогового периода.

В соответствии со ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. В то же время, относящиеся к косвенным расходам, расходы будущих периодов, формируемые по ряду расходов, учитываемых в особом порядке при исчислении налогооблагаемой базы (расходы на НИОКР, расходы на страхование имущества и т.д.), не подлежат списанию в момент их возникновения.

В соответствии со ст. 272 НК РФ при применении метода начисления расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

Датой осуществления материальных расходов признается:

* дата передачи в производство сырья и материалов – в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);
* дата подписания организацией акта приемки-передачи услуг (работ) для услуг (работ) производственного характера.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации. Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда. Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты.

Датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается:

1. дата начисления налогов (сборов) - для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам) и иных обязательных платежей;
2. дата начисления для расходов в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом;
3. дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода – для расходов в виде:
   * сумм комиссионных сборов;
   * расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);
   * арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
   * иных подобных расходов;
4. дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) организации – для расходов в виде:
   * сумм выплаченных подъемных;
   * компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
5. дата утверждения авансового отчета – для расходов на:
   * командировки;
   * содержание служебного транспорта;
   * представительские расходы;
   * иные подобные расходы;
6. дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и (драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца – по расходам в виде отрицательной – курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов;
7. дата реализации или иного выбытия ценных бумаг – по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость;
8. дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда – по расходам в виде сумм штрафов, пеней и/или иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);
9. дата перехода права собственности на иностранную валюту – для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается расходом:

* у организации-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг);
* у организации-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества.

В соответствии со ст. 318 НК РФ сумма внереализационных расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода.

Организации, применяющие кассовый метод, должны руководствоваться следующим порядком определения расходов. При кассовом методе расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара (работ, услуг и/или имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства организацией-приобретателем данных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1. материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;
2. амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного организацией амортизируемого имущества, используемого в производстве;
3. расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты организацией. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда организация погашает указанную задолженность.

Организации, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство-требование выражено в условных денежных единицах.

Порядок формирования расходов по торговым операциям установлен ст. 320 НК РФ (порядок определения расходов при реализации товара подробно изложен в подразделе 1.2.2 § 1 главы 7).

**1.5 Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета**

Введение в действие с 2002 года главы 25 НК РФ вызвало необходимость использования, помимо данных бухгалтерского учета, данных налогового учета для определения налоговой базы по налогу на прибыль. С введением налогового учета стали возникать различия в признании сдельных видов расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете, приводившие к тому, что величина прибыли (убытка), исчисленная по правилам бухгалтерского учета, отличалась от величины налогооблагаемой прибыли (убытка), сформированной по данным налогового учета.

Возникновение расхождений между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) происходило в результате применения различных правил признания доходов и расходов организации, установленных в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету РФ и в законодательстве РФ о налогах и сборах. Внесенные и предусмотренные в главе 25 НК РФ изменения позволяют с 2005 года сблизить бухгалтерский и налоговый учет расходов организации, однако некоторые различия в учете остаются и после их внесения.

Для установления взаимосвязи между данными бухгалтерского и налогового учета было разработано и введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Основной целью ПБУ 18/02 является установление альтернативного механизма расчета величины налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных бухгалтерского учета. Предлагаемый в ПБУ 18/02 механизм расчета базируется на том допущении, что формирование прибыли как в бухгалтерском, так и в налоговом учете осуществляется на основе одних и тех же хозяйственных операций, совершенных организацией в течение отчетного периода.

На основе анализа и сравнения учтенных хозяйственных операций появляется возможность для установления взаимосвязи между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) и выявления факторов, приводящих к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

Путем определения разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) становится возможным выявить различия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в налоговом учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. После установления этого различия можно осуществить корректировку величины налога на прибыль, исчисленной от бухгалтерской прибыли, до величины налога на прибыль, которую организация должна уплатить в бюджет.

Бухгалтерской прибылью (убытком) признается показатель, отражающий прибыль (убыток), исчисленный в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ. Налогооблагаемой прибылью (убытком) признается налоговая база по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанная в порядке, установленном налоговым законодательством (в частности, главой 25 НК РФ).

В соответствии с предлагаемым в ПБУ 18/02 механизмом на первом этапе необходимо установить разницу между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода. В соответствии с ПБУ 18/02 указанная выше разница, влияющая на величину налоговой базы по налогу на прибыль, складывается из двух видов: «постоянных разниц» и «временных разниц».

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут возникать в результате:

* превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым имеются ограничения по расходам;
* непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
* образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения в отчетном периоде и/или последующих отчетных периодах и др.

Другими словами, постоянные разницы образуются за счет тех доходов и расходов, которые не признаются частично или полностью при налогообложении прибыли как в отчетном периоде, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета.

Согласно ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета расходы принимаются к учету и признаются в отчете о прибылях и убытках независимо от того, как они учитываются для целей расчета налогооблагаемой базы. Для целей налогообложения прибыли ряд расходов не признается частично (к ним относятся нормируемые расходы, осуществленные сверх установленных норм), а ряд расходов не признается полностью (к ним относятся расходы, не учитываемые для целей налогообложения).

Расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли в пределах норм, установлены ст. 264 НК РФ; к ним можно отнести представительские расходы, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и др.

Расходы, полностью не учитываемые в целях налогообложения прибыли, определены ст. 270 НК РФ. Применительно к расходам при расчете налоговой базы по налогу на прибыль постоянные разницы единожды исключаются из налоговой базы, приводя к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в отчетном периоде. Например, при определении налоговой базы по налогу на прибыль постоянные разницы в виде расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, должны увеличивать бухгалтерскую прибыль.

Величина постоянной разницы (ПР) определяется как разница между суммой данного вида расходов, признанной в бухгалтерском учете (Сбу), и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете (Сну):

ПР = Сбу × Сну. (1)

Постоянные разницы отчетного периода должны отражаться в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница). Постоянная разница при формировании налогооблагаемой прибыли приводит к образованию постоянного налогового обязательства, под которым понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Величина постоянного налогового обязательства (ПНО) определятся как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату (ставка налога на прибыль равна 24 %):

ПНО=ПР × 24 % / 100 %. (2)

Постоянные налоговые обязательства должны отражаться в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

Пример. Допустим, что в отчетном периоде организация затратила на представительские расходы 15 000 руб. и полностью отразила их в бухгалтерском учете.

Для целей налогообложения представительские расходы в пределах норм могут быть учтены только в сумме 12 000 руб. Превышение нормы представительских расходов приводит к возникновению в отчетном периоде постоянной разницы в сумме 3 000 руб.

Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства, определяемого как произведение постоянной разницы на установленную ставку налога на прибыль:

3 000 руб. × 24 %/100 % = 720 руб.

Данная сумма единожды должна быть отражена в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (например, субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»). Постоянные разницы также могут возникнуть в случаях, когда какие-то суммы, учтенные в бухгалтерском учете в составе доходов, для целей налогообложения прибыли доходами не признаются.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль постоянные разницы в виде доходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, должны уменьшать бухгалтерскую прибыль. Постоянная разница такого рода при формировании налогооблагаемой прибыли приводит к образованию постоянного налогового актива, под которым понимается сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Величина постоянного налогового актива (ПНА) также определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату. В бухгалтерском учете сумма постоянного налогового актива единожды должна быть отражена в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль») и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянный налоговый актив»).

Например, в случае, когда из бюджета несвоевременно возвращаются организации суммы излишне перечисленного налога на добавленную стоимость, то в соответствии с п. 4 ст. 176 НК РФ на сумму, подлежащую возврату организации, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Указанные проценты в бухгалтерском учете признаются доходами.

В налоговом учете согласно пп. 12 п. 1 ст. 251 доходы в виде сумм процентов, полученных из бюджета в соответствии с требованиями ст. 176 НК РФ, не облагаются налогом на прибыль. В данном случае полученная организацией из бюджета сумма процентов представляет собой постоянную разницу, приводящую к образованию постоянного налогового актива, который должен уменьшить налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде. В бухгалтерской отчетности постоянные налоговые обязательства (активы) справочно отражаются по строке 200 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах. Другими словами, временные разницы – это те доходы и расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, а для целей налогового учета не учитываются в текущем отчетном периоде, но могут быть учтены в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, под которым понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

В зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделены на два вида: вычитаемые временные разницы; налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

* применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
* применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
* излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;
* применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
* наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
* прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

* применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
* признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу;
* отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
* применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
* прочих аналогичных различий.

Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособлено (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница). Вычитаемая временная разница является источником образования отменного налогового актива, под которым понимается сумма налога, которая должна уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчет (налоговых) периодах.

Отложенные налоговые активы (ОНА) признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, и равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату. Отложенный налоговый актив признается в учете при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»). Отложенные налоговые активы должны отражаться в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов. В бухгалтерской отчетности отложенные налоговые активы должны отражаться по строке 141 «Отложенные налоговые активы» отчета о прибылях и убытках.

Налогооблагаемая временная разница является источником образования отложенного налогового обязательства, под которым понимается сумма налога, которая должна увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»). Отложенные налоговые обязательства должны отражаться в бухгалтерском балансе в качестве долгосрочных обязательств. В бухгалтерской отчетности отложенные налоговые обязательства отражаются по строке 142 «Отложенные налоговые обязательства» отчета о прибылях и убытках.

Одним из случаев, когда один и тот же вид расходов, в зависимости от порядка его отражения в бухгалтерском учете и порядка его признания для целей налогового учета, может выступать в качестве и вычитаемой временной разницы и налогооблагаемой временной разницы, являются расходы в виде сумм начисленной амортизации основных средств.

Применительно к расходам на амортизацию - в случае, когда расходы на амортизацию, учтенные в целях бухгалтерского учета, превышают расходы, принимаемые к учету в целях налогообложения прибыли, возникает вычитаемая временная разница. Например, возникновение вычитаемой временной разницы может быть в случае, когда амортизация объекта основных средств начисляется в целях бухгалтерского учета по способу уменьшаемого остатка, а в целях налогообложения прибыли – по линейному способу.

В обратном случае, когда этот же расход, учтенный в целях бухгалтерского учета, меньше величины расхода, принимаемого к учету в целях налогообложения, возникает налогооблагаемая временная разница. Например, возникновение налогооблагаемой временной разницы может быть в случае, когда амортизация объекта основных средств начисляется в целях бухгалтерского учета по линейному способу, а в целях налогообложения прибыли – по нелинейному способу.

Следует иметь в виду, что на счетах и субсчетах бухгалтерского учета необходимо отражать не суммы самих разниц (постоянных и временных), а суммы налога на прибыль, исчисленные от сумм возникших разниц (т.е. отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые обязательства и активы).

Конкретные примеры возникновения постоянных и временных разниц, также примеры отражения в бухгалтерском учете постоянных и отпоенных налоговых обязательств, а также отложенных налоговых активов приведены в последующих главах.

Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при формировании текущего налога на прибыль (ТНП), признаваемого в соответствии с ПБУ 18/02 налогом на прибыль для целей налогообложения.

Для определения текущего налога на прибыль должна определяться текущая прибыль (убыток) на основе корректировки бухгалтерской прибыли (убытка). Для этой цели в ПБУ 18/02 введен новый объект бухгалтерского учета «условный расход (условный доход) по налогу на прибыль», под которым понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРНП) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период должна отражаться в учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов по налогам и сборам и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

В бухгалтерском учете отражаются следующими проводками:

Таблица 1 **Операции по начислению условного расхода (дохода) по налогу на прибыль**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период | 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль» | 68-1 |
| 2 | Отражена сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период | 68-1 | 99 субсчет «Условный доход по налогу на прибыль» |

Поясним порядок определения условного расхода (условного дохода) в бухгалтерском учете на следующем примере. Допустим, что организация по итогам отчетного года имела прибыль, а в 4-м квартале того же отчетного года ею был получен убыток. В данной ситуации прибыль за отчетный год будет меньше прибыли за 9 месяцев на величину убытка за 4-й квартал этого же отчетного года. Так как прибыль определяется нарастающим итогом с начала года, то для определения налога на прибыль за год необходимо принять во внимание, какой условный расход уже был признан при составлении промежуточной отчетности, в частности за 9 месяцев.

Другими словами, необходимо знать, какая сумма условного расхода была отражена по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета учета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В конце отчетного года вместо условного расхода в бухгалтерском учете необходимо отразить условный доход по налогу на прибыль, определяемый как произведение бухгалтерского убытка, сформированного в 4-м квартале, на ставку налога на прибыль.

Данный условный доход по налогу на прибыль отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета учета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»). Разница между условным расходом и условным доходом и будет служить основой для определения налога на прибыль.

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, определенная исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и скорректированная на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода, позволяет определить текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) (ТНП), который и признается налогом на прибыль для целей налогообложения.

Схема корректировки условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) имеет следующий вид:

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) (ТНП)

Отложенное налоговое обязательство (ОНО)

Отложенный налоговый актив (ОНА)

Постоянное налоговое обязательство (ПНО)

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРНП)

= + + +(-)

Используя эту схему, текущий налог на прибыль можно определить по следующей формуле:

ТНП = УРНП + ПНО + ОНА - ОНО, (3)

где ТНП – текущий налог на прибыль; УРНП – условный расход по налогу на прибыль; ПНО – постоянное налоговое обязательство; ОНА – отложенный налоговый актив (при расчете берется в виде разницы между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09; если кредитный оборот превышает дебетовый оборот, то разница учитывается со знаком «плюс», если наоборот, то со знаком «минус»); ОНО – отложенное налоговое обязательство (при расчете берется в виде разницы между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77; если дебетовый оборот превышает кредитовый оборот, то разница учитывается со знаком «плюс», если наоборот, то со знаком «минус»).

В бухгалтерской отчетности текущий налог на прибыль отражается по строке 150 «Текущий налог на прибыль» отчета о прибылях и убытках.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку).

В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) величина условного расхода по налогу на прибыль непосредственно не отражается, а определяется по следующей формуле:

УРНП = ТНП - ПНО - ОНА + ОНО (4)

На основании этих данных формируется чистая прибыль (убыток) отчетного периода, которая отражается по строке 190 формы № 2 и исчисляется путем вычитания из суммы прибыли до налогообложения (бухгалтерской прибыли) суммы условного расхода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств.

В соответствии с п. 25 ПБУ 18/02 при наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в частности, раскрываются:

* условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
* постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
* постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
* суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

**Пример.** Допустим, что за отчетный год организация по данным бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерскую прибыль) в сумме 100 000 руб. Для целей бухгалтерского учета представительские расходы составили 15 000 руб., при этом для целей налогообложения представительские расходы принимаются в сумме 12 000 руб. (возникает постоянная разница в сумме 3 000 руб.).

Сумма процентов, начисленных и неоплаченных по банковскому кредиту на конец отчетного периода, составила 5 000 руб. (возникает вычитаемая временная разница в сумме 5 000 руб.). В бухгалтерском учете начисленная линейным способом сумма амортизации основных средств составила 24 000 руб., а для целей налогообложения начисленная нелинейным методом сумма амортизации составила 39 750 руб. (возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 15 750 руб.).

Таблица 2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Виды расходов | Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли (убытка) (руб.) | Суммы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли (убытка) (руб.) | Разницы, возникшие в отчетном периоде (руб.) |
| 1 | Представительские расходы | 15000 | 12000 | 3000 (постоянная разница) |
| 2 | Начисленные, но неоплаченные проценты по кредиту | 5000 | - | 5000 (вычитаемая временная разница) |
| 3 | Сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств | 24000 | 39750 | 1575 (налогооблагаемая временная разница) |

Используя исходные данные примера, произведем необходимые расчеты с целью определения текущего налога на прибыль:

Условный расход по налогу на прибыль составляет:

100 000 руб. × 24 %/100 % = 24 000 руб.

Постоянное налоговое обязательство составляет:

3 000 руб. × 24 %/100 % = 720 руб.

Отложенный налоговый актив составляет:

5 000 руб. × 24 %/100 % = 1 200 руб.

Отложенное налоговое обязательство составляет:

15 750 руб. × 24 %/100 % = 3 780 руб.

Текущий налог на прибыль будет равен:

24 000 руб. + 720 руб. + 1 200 руб. - 3 780 руб. = 22 140 (руб.)

На основании данных примера вся схема расчета текущего налога на прибыль отразится в бухгалтерском учете проводками, представленными в таблице 3.

Таблица 3

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период | 99 субсчет «Условный расходы про налогу на прибыль» | 68-1 | 24000 |
| 2 | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного за отчетный период (по представительским расходам) | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | 68-1 | 720 |
| 3 | Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период (по процентам) | 09 | 68-1 | 1200 |
| 4 | Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период (по амортизации) | 68-1 | 77 | 3780 |

Величина текущего налога на прибыль, сформированного в системе бухгалтерского учета, определяется в виде сальдо на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1), которое в данном случае составляет 22 140 руб. (24 000 +720+1 200 - 3780).

В целях проверки механизма отражения расчетов по налогу на прибыль в системе бухгалтерского учета, на правильность исчисления налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, можно произвести расчет текущего налога на прибыль, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Требуемые корректировки приведены в таблице 4.

Таблица 4

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | Прибыль согласно отчету о прибылях и убытках (бухгалтерская прибыль) | 100000 руб. |
| 2 | Увеличивается на, в том числе: | 8 000 руб. |
| представительские расходы, превышающие лимит, установленный налоговым законодательством | 3 000 руб. |
| сумму начисленных и неоплаченных процентов по кредиту | 5 000 руб. |
| 3 | Уменьшается на, в том числе: | 15750 руб. |
| величину амортизационных отчислений, отраженную в бухгалтерском учете ниже величины амортизационных отчислений, принятой в целях налогообложения | 15750 руб. |
| 4 | Итого налогооблагаемая прибыль | 92 250 руб. |

На основании приведенных в таблице 4 данных налогооблагаемая прибыль составит 92 250 руб. (100 000 + 8 000 -15 750).

Текущий налог на прибыль будет равен 22 140 руб. (92 250 × 24 %). Таким образом, по условиям примера и данным бухгалтерского учета отчета о прибылях и убытках (форма № 2 приводится в сокращенном виде), по итогам отчетного года будут отражены следующие данные, представленные в таблице 5.

Таблица 5

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | | За отчетный период |
| наименование | код |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | 100000 |
| Отложенные налоговые активы | 141 | 1 200 |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | (3 780) |
| Текущий налог на прибыль | 150 | (22 140) |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | 75280 |
| Постоянные налоговые обязательства (активы) | 200 | 720 |

С учетом данных примера и данных, полученных в системе бухгалтерского учета, лист 02 «Расчет налога на прибыль организации» декларация по налогу на прибыль организаций будет иметь следующий вид (форма расчета налога на прибыль приводится в сокращенном виде), представленный в таблице 6.

Таблица 6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма, руб. |
| Итого прибыль (убыток) | 050 | 92250 |
| Налоговая база для исчисления налога | 180 | 92250 |
| Ставка налога на прибыль – всего (%) | 210 | 24 |
| Сумма исчисленного налога на прибыль – всего | 250 | 22140 |

Таким образом, величина текущего налога на прибыль (22 140 руб.), сформированная в системе бухгалтерского учета и отраженная в отчете о прибылях и убытках, равна величине налога на прибыль (22 140 руб.), подлежащего уплате в бюджет и отраженного в декларации по налогу на прибыль организаций.

В последующих отчетных (налоговых) периодах, например, по мере начисления амортизации объекта основных средств, в бухгалтерском и налоговом учете общая сумма списанной амортизации сравняется к концу срока полезного использования данного объекта основных средств.

По мере списания амортизации объекта постепенно будет происходить уменьшение налогооблагаемых временных разниц, и, соответственно, будет происходить уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств, отраженных ранее на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств отражается по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1).

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

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

В последующих отчетных периодах по строке 142 отчета о прибылях и убытках будет отражаться разница суммарных бухгалтерских проводок:

Д-т счета 68-1 / К-т счета 77 и Д-т счета 77 /К-т счета 68-1, т.е. будет отражаться сальдо начисленных и погашенных в этих периодах отложенных налоговых обязательств.

Аналогично, по мере оплаты процентов будет происходить постепенно уменьшение вычитаемых временных разниц и, соответственно, уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов, отраженных ранее на счете 09 «Отложенные налоговые активы».

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов и должно отражаться по кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, должен списываться с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

В последующих отчетных периодах по строке 141 отчета о прибылях и будет отражаться разница суммарных бухгалтерских проводок:

Д-т счета 09/ К-т счета 68-1 и Д-т счета 68-1 /К-т счета 09, т.е. будет отражаться сальдо начисленных и погашенных в этих периодах отложенных налоговых активов.

В бухгалтерском учете уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств может быть отражено проводками, представленными в таблице 7.

Таблица 7

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового актива в новом отчетном периоде | 68-1 | 09 |
| Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового обязательства в новом отчетном периоде | 77 | 68-1 |
| Отражено списание суммы отложенного налогового актива при выбытии актива, по которому он был начислен | 99 | 09 |
| Отражено списание суммы отложенного налогового обязательства при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено | 77 | 99 |

В заключение отметим, что нормы ПБУ 18/02 могут не применять организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства в соответствии с законодательством РФ.

**ГЛАВА 2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ**

**2.1 Налоговый учет расходов на приобретение (создание) материально-производственных запасов**

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ материальные расходы относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, и учитываются в целях налогообложения прибыли. Состав материальных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, установлен ст. 254 НК РФ и представлен в начале главы 1.

В соответствии с подп. 1, 2 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам, соответствующим рассматриваемым в данном параграфе МПЗ, отнесены следующие затраты организации:

* на приобретение сырья и/или материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и/или образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);
* на приобретение материалов, используемых:
  1. для упаковки и иной подготовки произведенных и/или реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку),
  2. на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели) (подп. 2 п. 1 ст. 254 НК РФ);
* на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и/или полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации (подп. 4 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Для целей налогового учета в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов). В стоимость МПЗ могут быть включены комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением.

При этом указывается, что порядок формирования стоимости МПЗ аналогичен порядку формирования первоначальной стоимости основных средств, разъясненных в разделе 5.3 Методических рекомендаций по налогу на прибыль.

В соответствии с п. 8 ст. 254 НК РФ для определения размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения может применяться один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

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

Последний метод используется в налоговом учете в случае, если его использование предусмотрено правилами ведения бухгалтерского учета. Таким образом, при списании сырья и материалов в производство в налоговом учете применяются те же методы их оценки, что и в бухгалтерском учете. Для целей налогового учета сумма материальных расходов текущего месяца должна уменьшаться на стоимость остатков МПЗ, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца.

В соответствии с п. 12 ст. 265 НК РФ расходы по операциям с тарой в общем случае должны относиться к внереализационным расходам, если иное не предусмотрено положениями п. 3 ст. 254 НК РФ. Например, тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, признается внереализационным расходом.

В соответствии с п. 3 ст. 254 НК РФ из общей суммы расходов на приобретение МПЗ должна исключаться стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации, в случае, если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика, включена в цену МПЗ. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с МПЗ, включается в сумму расходов на их приобретение. Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение МПЗ.

В соответствии с п. 6 ст. 254 сумма материальных расходов также должна уменьшаться на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки МПЗ, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

* по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);
* по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Для организаций, применяющих метод начисления, в соответствии со ст. 318 НК РФ материальные расходы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, должны подразделяться на прямые и косвенные расходы.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ организации, применяющие метод начисления, должны обязательно относить к прямым расходам материальные расходы, определяемые в соответствии с подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК ГФ. Все остальные материальные расходы в соответствии с п. 1 ст. 318 ПК РФ могут быть отнесены к косвенным расходам.

При действовавших до 01.01.2005 г. нормах налогового учета понятия прямых и косвенных материальных расходов и их состав в бухгалтерском и налоговом учете не совпадали. Действительно, в бухгалтерском учете к прямым расходам относятся практически все материальные затраты. Помимо перечисленных выше расходов к прямым расходам относились также расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, расходы на приобретение работ и услуг производственного характера выполняемых сторонними организациями, и др.

В связи с этим и из-за закрытости перечня прямых расходов организации сталкивались с различиями в признании отдельных видов материальных и иных расходов в бухгалтерском и налоговом учете, приводившими к нисхождениям в определении налоговой базы по налогу на прибыль. Для устранения влияния указанных расхождений на формирование прибыли в бухгалтерском и налоговом учете организации были вынуждены применять нормы ПБУ 18/02.

В целях сближения бухгалтерского и налогового учета в ст. 318 НК РФ предусматривается внесение изменений, согласно которым с 2005 года перечень прямых расходов стал открытым. Данное изменение дает организациям возможность самим устанавливать перечень прямых расходов с учетом отраслевой специфики. В частности, изменениями к ст. 318 НК РФ предусматривается, что организация может самостоятельно определить в своей учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством продукции (работ, услуг). При этом прямые расходы, перечисленные в ст. 318 НК РФ, остаются обязательными прямыми расходами для всех организаций.

Данное изменение позволит организациям зафиксировать в большинстве случаев одинаковый состав прямых материальных расходов для целей бухгалтерского и налогового учета и, тем самым, значительно уменьшить необходимость применения норм ПБУ 18/02.

Например, при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения организация сможет включить в состав прямых расходов все материальные затраты, учитываемые в составе прямых расходов по правилам бухгалтерского учета. В соответствии со ст. 318 НК РФ сумма косвенных материальных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Прямые материальные 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.

В соответствии с п. 2 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство сырья и материалов – в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги).

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, материальные расходы учитываются в составе расходов после их фактической оплаты, а также в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе по гашения – в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Организации, применяющие метод начисления, показывают прямые материальные расходы по строке 010 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. Для организаций, применяющих метод начисления, остальные материальные расходы (за исключением прямых материальных расходов) показываются по строке 020 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

Организации, применяющие кассовый метод, строку 010 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» не заполняют. Эти организации все материальные расходы показывают по строке 020 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге все материальные расходы организации должны быть учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

При включении МПЗ в состав материальных расходов следует также учитывать Письмо МНС РФ от 29.04.2004 г. № 02-5-10/33, разъясняющее порядок включения в состав расходов имущества, поступившего в организацию путем, отличающимся от его приобретения (создания) за плату. В соответствии с этим Письмом в материальные расходы для целей налогообложения прибыли должны включаться фактические затраты на приобретение МПЗ.

В связи с тем, что расходы на приобретение имущества в виде: безвозмездно полученных МПЗ; излишков МПЗ, выявленных в результате инвентаризации; материалов, полученных при демонтаже или разборе при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, – отсутствуют, то в целях налогообложения прибыли такое имущество не учитывается.

Расходы по операциям с тарой, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде и отнесенные в соответствии с п. 12 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам, аналогично косвенным расходам, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Из вышеизложенного материала следует, что установленный для целей налогообложения прибыли порядок формирования стоимости МПЗ в целом совпадает с порядком, принятым в бухгалтерском учете. В то же время из-за различных подходов к признанию для целей налогообложения прибыли некоторых видов расходов на приобретение МПЗ их стоимость, сформированная в налоговом учете, может отличаться от их стоимости, отражаемой в бухгалтерском учете.

В частности, в НК РФ установлено, что расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, в стоимость МПЗ не включаются. Эта норма касается тех расходов, которые в бухгалтером учете включаются в стоимость приобретения МПЗ, а в налоговом учета относятся к внереализационным расходам.

К таким расходам, в первую очередь, относятся:

* суммовые разницы, возникающие при приобретении МПЗ до их принятия к бухгалтерскому учету (в налоговом учете все суммовые разницы отнесены к внереализационным доходам или расходам – ст. 250 и 265 НК РФ);
* начисленные до принятия к бухгалтерскому учету МПЗ проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов в налоговом учете (расходы в виде процентов по заемным средствам отнесены к внереализационным расходам – ст. 265 НК РФ). В случае если при приобретении МПЗ в их стоимость, учтенную для целей бухгалтерского учета, будут включены указанные выше расходы, то в налоговом учете их стоимость будет меньше стоимости МПЗ, отраженной в бухгалтерском учете, т.к. эти расходы должны быть учтены не в стоимости МПЗ, а в составе внереализационных расходов.

В рассмотренных ситуациях возникают различия в бухгалтерском и налоговом учете расходов, включаемых в стоимость приобретаемых МПЗ, называющие необходимость применения норм ПБУ 18/02 для установления взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом.

Рассмотрим примеры взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета по расходам, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок. В соответствии с ПБУ 5/01 применительно к МПЗ под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к Бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 для целей бухгалтерского учета фактические затраты на приобретение МПЗ определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Суммовые разницы в бухгалтерском учете могут возникать до или после момента принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету. В зависимости от даты принятия к бухгалтерскому учету МПЗ учитываются и возникающие суммовые разницы. Суммовые разницы включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ только в том случае, когда кредиторская задолженность по их оплате будет принята и погашена до момента принятия МПЗ к учету. После принятия МПЗ к бухгалтерскому учету суммовые разницы не могут влиять на их стоимость.

В соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 и п. 12 ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета суммовые разницы, возникающие после принятия МПЗ к учету, признаются в качестве внереализационных доходов (расходов). Суммовые разницы, возникающие после принятия МПЗ к учету, отражаются в бухгалтерском учете по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В соответствии с п. 11.1 ст. 250 и п. 5.1 ст. 265 НК РФ для целей налогового учета любые доходы и расходы в виде суммовых разниц отнесены к внереализационным доходам или расходам и не могут учитываться и при формировании стоимости МПЗ вне зависимости от обстоятельств их возникновения. Суммовые разницы могут возникать только у тех организаций, которые используют метод начисления при исчислении налога на прибыль.

В соответствии с п. 5 ст. 273 НК РФ организации, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, не имеют права учитывать в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Действительно, при кассовом методе суммовые разницы не возникают в налоговом учете, так как в использовании данного метода все доходы и расходы признаются по мере их фактической оплаты (в размере фактически уплаченных сумм).

В соответствии с п. 9 ст. 272 НК РФ при использовании метода начисления суммовая разница признается расходом:

* у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные МПЗ, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации МПЗ;
* у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные МПЗ, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения МПЗ.

В практической деятельности суммовые разницы до момента принятия МПЗ к бухгалтерскому учету, как правило, не возникают при соответствующих условиях договоров на их приобретение.

В ситуации, когда организация приобретает МПЗ по договору, в котором их цена выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах, но при этом производит предварительную оплату МПЗ, то суммовая разница также не возникает. Действительно, хотя на дату поступления МПЗ в организацию курс рубля по отношению к иностранной валюте может измениться, однако обязательства организации в части оплаты МПЗ перед поставщиком полностью выполнены, а именно: погашена кредиторская задолженность на момент поступления МПЗ.

Если в договоре купли-продажи МПЗ указано, что их цена, выраженная в иностранной валюте, определяется по курсу на дату оплаты, то бухгалтерский и налоговый учет приобретенных МПЗ совпадет. Действительно, в указанном случае суммовые разницы одинаково будут признаваться внереализационными доходами (расходами) и в бухгалтерском и налоговом учете и не будут включаться в стоимость МПЗ. Таким образом, если суммовые разницы возникают после принятия МПЗ к учету, то их стоимость в бухгалтерском и налоговом учете будет совпадать, и поэтому применение норм ПБУ 18/02 не требуется.

**Пример**. Допустим, что организация приобретает материалы по договору, в котором его цена выражена в иностранной валюте (например, цена материалов составляет 23 600 долл. США, включая НДС – 3 600 долл. США). Стоимость материалов по договору определяется по курсу на дату их оплаты.

Условно допустим, что курс доллара США на дату поступления материалов в организацию составлял 29,00 руб. и их стоимость в рублевой оценке составила 580 000 руб. без учета НДС (20 000 дол. × 29,00 руб.). Далее допустим, что курс доллара США на дату оплаты материалов составил 29,25 руб., а сумма оплата за них составила в рублевой оценке 585 000 руб. без учета НДС (20 000 дол. × 29,25 руб.).

Материалы приняты к бухгалтерскому учету до момента их оплаты (табл. 8).

Таблица 8

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Приняты к учету поступившие материалы по курсу на дату их поступления без учета НДС (20 000 долл. × 29,00 руб.) | 10-1 | 60 | 580000 |
| 2 | Отражена сумма НДС от стоимости материалов по курсу на дату их поступления (3 600 долл. × 29,00 руб.) | 19-3 | 60 | 104400 |
| 3 | Произведена оплата за материалы по курсу на дату их оплаты, включая НДС (23 600 долл. × 29,25руб.) | 60 | 51 | 585 000 |
| 4 | Отнесена на внереализационные расходы отрицательная суммовая разница (без учета НДС), возникшая после принятия материалов к учету 20 000 долл. × 0,25 руб.) | 91-2 | 60 | 5000 |
| 5 | Отражена сумма НДС с возникшей отрицательной суммовой разницы (3 600 долл. × 0,25 руб.) | 19-3 | 60 | 900 |
| 6 | Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым к учету материалам (включающая НДС с суммовой разницы) (104400 руб. +900 руб.) | 68-2 | 19-1 | 105 300 |

В данном примере возникшая суммовая разница (5 000 руб.) признается внереализационным расходом и в бухгалтерском учете, и в налоговом учете и на формирование стоимости материалов не влияет. В связи с этим стоимость материалов будет одинаковой как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли и составит 580 000 руб.

В бухгалтерской отчетности возникшая суммовая разница должна отражаться по статье «Внереализационные расходы» – строка 130 отчета о прибылях и убытках.

В налоговой отчетности расход в виде суммовой разницы показывается в общей сумме внереализационных расходов, отражаемых по строкам 010 и 110 Приложения 7 к листу 02 «Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» декларации по НПО.

В конечном итоге этот расход также должен быть показан в общей сумме внереализационных расходов по строке 040 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО.

Рассмотрим ситуацию, когда суммовые разницы возникают до момента принятия МПЗ к бухгалтерскому учету. В тех случаях, когда в бухгалтерском учете суммовые разницы включаются в стоимость МПЗ, а в налоговом учете учитываются в качестве внереализационных расходов, величина стоимости МПЗ, отражаемая в налоговом учете, будет меньше величины их фактической себестоимости, сформированной в бухгалтерском учете.

В соответствии с ПБУ 18/02 применение в отчетном периоде разных способов признания расходов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли приводит к возникновению налогооблагаемых временных разниц. В данном случае возникает налогооблагаемая временная разница в размере суммовой разницы, учтенной в бухгалтерском учете в стоимости приобретения МПЗ.

Налогооблагаемая временная разница является источником образования отложенного налогового обязательства, которая определяется произведением налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая должна увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах. В последующих отчетных (налоговых) периодах по мере списания материалов в производство указанные расходы (суммовые разницы) постепенно полностью будут списаны в бухгалтерском учете и сравняются с величиной этих расходов, ранее признанных в налоговом учете в качестве внереализационных расходов.

Списание материалов в производство будет приводить к постепенному уменьшению налогооблагаемых временных разниц и, соответственно, к уменьшению (погашению) отложенных налоговых обязательств. Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1).

**Пример**. Допустим, что все данные предыдущего примера сохраняются, за исключением одного: отрицательная суммовая разница в сумме 5 000 руб. возникла до момента принятия материалов к бухгалтерскому учету и включена в их фактическую себестоимость. В налоговом учете эта суммовая разница относится в состав внереализационных расходов, и поэтому в налоговом учете стоимость приобретенных материалов составит 580 000 руб., а в бухгалтерском учете – 585 000 руб.

Допустим, что в течение двух месяцев после их приобретения материалы были списаны в производство: в первый месяц – 40 %, во второй месяц – 60 % от их общего количества. По условиям примера налогооблагаемая временная разница составляет 5 000 руб. (585 000 – 580 000). Соответственно, отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль составит 1 200 руб. (5 000 руб. × 24 %).

В последующие два месяца по мере списания материалов в производстве налогооблагаемая временная разница будет уменьшаться, и, соответственно, будет уменьшаться отложенное налоговое обязательство. За первый месяц в бухгалтерском учете будут списаны материалы на сумму 234 000 руб. (585000 × 40 %), а в налоговом учете – на сумму 232000 руб. (580 000 × 40 %). Таким образом, налогооблагаемая временная разница в этом месяце уменьшится на 2000 руб. (234 000 – 232 000). Соответственно произойдет уменьшение отложенного налогового обязательства на сумму 480 руб. (2 000 × 24 %).

За второй месяц в бухгалтерском учете будут списаны материалы на сумму 351 000 руб. (585 000 × 60 %), а в налоговом учете – на сумму 348000 руб. (580 000 × 60 %). Таким образом, налогооблагаемая временная разница в этом месяце уменьшится на 3 000 руб. (234 000 – 232 000). Соответственно произойдет уменьшение отложенного налогового обязательства на сумму 720 руб. (3 000 × 24 %). Тем самым, после полного списания материалов на производственные цели отложенное налоговое обязательство в сумме 1 200 руб. будет полностью погашено (табл. 9).

Таблица 9

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период (5 000 руб. × 24 %) | 68-1 | 77 | 1 200 |
| 2 | Отражено списание материалов при их отпуске в основное производство за 1-й месяц (585 000 руб. × 40 %) | 20 | 10 | 234 000 |
| 3 | Отражено уменьшение отложенного налогового обязательства за 1-й месяц [(234 000 – 232 000) × 24 %] | 77 | 68-1 | 480 |
| 4 | Отражено списание материалов при их отпуске в основное производство за 1-й месяц (585 000 руб.× 60 %) | 20 | 10 | 351 000 |
| 5 | Отражено уменьшение отложенного налогового обязательства за 2-й месяц [(351 000 – 348 000) × 24 %] | 77 | 68-1 | 720 |

В одобренной Министерством финансов РФ Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности предусматривается разработка предложений по изменению некоторых правил бухгалтерского учета отдельных расходов организации с целью сближения правил бухгалтерского и налогового учета. В частности, возможно, что организациям будет предоставлено право учета суммовых разниц и процентов по заемным средствам, возникающих при приобретении материальных ценностей, в составе операционных расходов.

Если такие изменения будут приняты, то необходимость применения норм ПБУ 18/02 при возникновении указанных расходов отпадет.

**2.2 Налоговый учет расходов на приобретение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды**

Налоговый учет расходов на приобретение спецоснастки и спецодежды осуществляется в том же порядке, что и для рассмотренных ранее материально-производственных запасов. Для целей налогового учета в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ расходы на приобретение (создание) спецоснастки и спецодежды включаются в состав материальных расходов и относятся к расходам, связанным с производством и реализацией.

В соответствии со ст. 254 НК РФ к материальным расходам следует относить расходы на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом.

Для целей налогового учета в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость МПЗ (в том числе спецоснастки и спецодежды), включаемых в сериальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (учета налога на добавленную стоимость и акцизов). В стоимость этих МПЗ могут быть включены комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, святые с приобретением МПЗ.

Для целей налогообложения прибыли затраты на приобретение специальной одежды, специальной обуви и защитных приспособлений могут учитываться в составе материальных расходов только в случае, когда обязательное применение спецодежды, спецобуви и защитных приспособлений работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством РФ.

В соответствии с Трудовым кодексом РФ и Федеральным законом от 07.1999 г. № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации» работодатель обязан обеспечить приобретение за счет собственных средств и выдачу специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты в соответствии с установленными нормами работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением.

Специальная одежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных в установленном порядке.

В настоящее время применяются:

* правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденные Постановлением Министерства труда РФ от 18.12.1998 г. № 51;
* типовые нормы бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам сквозных профессий и должностей всех отраслей экономики, утвержденные Постановлением Министерства труда РФ от 30.12.1997 г. № 69.

Специальная одежда, выданная работнику, является собственностью организации и подлежит возврату: при увольнении, при переводе в той же организации на другую работу, для которой выданные специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления не предусмотрены нормами, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых. При нарушении указанных выше условий затраты на приобретение специальной одежды и др. не смогут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Согласно ст. 318 НК РФ данные виды материальных расходов относятся к косвенным расходам, и поэтому организации, применяющие метод начисления, могут списать эти расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на расходы текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 2 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления данных материальных расходов признается дата их передачи в производство (эксплуатацию). Для целей налогообложения прибыли стоимость рассмотренного выше имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, данные материальные расходы учитываются в составе расходов после их фактической оплаты. Указанные расходы учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения – в момент такого погашения.

Данные материальные расходы отражаются всеми организациями по строке 020 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти материальные расходы должны быть учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

В случаях если при приобретении спецоснастки и спецодежды в стоимость, учтенную для целей бухгалтерского учета, будут включены суммовые разницы и/или проценты по заемным средствам, необходимо будет применять нормы ПБУ 18/02 для установления взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом (эти нормы следует применять в том же порядке, что и при учете приобретаемых МПЗ).

**2.3 Налоговый учет других видов материальных расходов**

Слоговый учет расходов на приобретение работ и услуг производственного характера, энергии всех видов, воды осуществляется в том же порядке, что и для рассмотренных ранее материально-производственных запасов.

Для целей налогового учета в соответствии с подп. 5 и 6 п. 1 ст. 254 НК РФ расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, энергии всех видов, воды включаются в состав материальных расходов и относятся к расходам, связанным с производством и реализацией. При этом указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными.

В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам отнесены расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации и др.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и/или структурных подразделений самой организации и перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой Индукции в соответствии с условиями договоров.

При этом следует иметь в виду, что к расходам, связанным с производством и/или реализацией, относятся расходы на приобретение работ (услуг) именно производственного характера, а не расходы на приобретение каких-либо других работ (услуг) сторонних организаций. Например, расходы на информационные, юридические консультации и иные аналогичные услуги, расходы на ведение бухгалтерского учета и т.п., оказываемые сторонними организациями, относятся не к материальным расходам, а к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Согласно ст. 318 НК РФ данные виды материальных расходов относятся к косвенным расходам, и поэтому организации, применяющие метод начисления, могут списать эти расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на расходы текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 2 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления расходов на приобретение работ (услуг) производственного характера признается дата подписания организацией налогоплательщиком акта приемки-передачи работ (услуг), а энергии и воды – дата выставления счета.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, энергии всех видов, воды учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

Указанные расходы учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения – в момент такого погашения.

Рассматриваемые материальные расходы отражаются всеми организациями по строке 020 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти материальные расходы должны быть учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, энергии всех видов, воды учитываются в бухгалтерском и налоговом учете одинаково и в равных суммах и поэтому нет необходимости в применении норм ПБУ 18/02.

**2.4 Учет потерь от недостачи и/или порчи материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли**

В соответствии с подп. 2 и 3 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются: потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировки МПЗ в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ; технологические потери при производстве и/или транспортировке. При этом согласно Методическим рекомендациям по налогу на прибыль, имеются в виду те потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке МПЗ, которые обусловлены физико-химическими характеристиками этих МПЗ (естественная убыль).

Технологическими потерями признаются потери при производстве и/или транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья. Для целей бухгалтерского учета указанные выше расходы относятся к расходам по обычным видам деятельности по элементу «Материальные затраты».

Решение о списании потерь от недостачи или порчи МПЗ на основании результатов инвентаризации должна принимать комиссия, назначаемая приказом руководителя организации. Для списания потерь от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке МПЗ в пределах норм естественной убыли унифицированная форма акта не предусмотрена, и поэтому акт на их списание следует составлять в произвольной форме.

В бухгалтерском учете потери от недостачи или порчи МПЗ при их хранении и транспортировке списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство и/или на расходы на продажу. При этом нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических потерь от недостачи или порчи МПЗ при их хранении и транспортировке.

В бухгалтерском учете операции по списанию потерь от недостачи или порчи материалов в пределах норм естественной убыли могут быть отражены следующими проводками:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Отражена балансовая стоимость недостающих (или негодных) материалов | 94 | 10 |
| 2 | Списана на затраты на производство (расходы на продажу) стоимость недостающих (негодных) материалов в пределах норм естественной убыли | 20,23,...,44 | 94 |

В соответствии с Методическими рекомендациями по налогу на прибыль нормы естественной убыли могут быть учтены для целей налогообложения прибыли только в том случае, если они утверждены в порядке, установленном Правительством РФ.

Порядок разработки и утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке МПЗ был утвержден Постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814. В соответствии с указанным постановлением нормы естественной убыли должны утверждаться соответствующими министерствами по согласованию с Министерством экономического развития и торговли РФ. Для большинства видов МПЗ нормы естественной убыли находятся в стадии разработки.

В настоящее время в установленном порядке были утверждены и согласованы, в частности, следующие нормы:

* нормы естественной убыли при хранении химической продукции (приказ Министерства промышленности, науки и технологий РФ от 31.01.2004 г. № 22);
* нормы естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян масленичных культур при хранении (приказ Министерства сельского хозяйства РФ от 23.01.2004 г. № 55);
* нормы естественной убыли массы грузов металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом (приказ Министерства промышленности, науки и технологий РФ от 25.02.2004 г. № 55).

Согласно ст. 318 НК РФ данные виды материальных расходов относятся к косвенным расходам, и поэтому организации, применяющие метод начисления, могут списать эти расходы, установленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на расходы текущего отчетного (налогового) периода.

Данные материальные расходы отражаются всеми организациями по строке 020 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти материальные расходы должны быть учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Данные расходы в пределах установленных норм естественной убыли учитываются в бухгалтерском и налоговом учете одинаково и в равных суммах, и поэтому нет необходимости в применении норм ПБУ 18/02.

**ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА**

**3.1 Налоговый учет общих расходов на оплату труда (без учета расходов в виде отчислений в резервы)**

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ расходы на оплату труда учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к расходам, связанным с производством и реализацией по элементу «Расходы на оплату труда». Состав расходов на оплату труда, учитываемых при налогообложении прибыли, установлен ст. 255 НК РФ.

Для целей налогового учета в соответствии со ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся:

1. суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
2. начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
3. начисления стимулирующего и/или компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многошинном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производстве в соответствии с законодательством РФ;
4. стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);
5. расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работником), остающихся в постоянном пользовании. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией самостоятельно форменной одежды, свидетельствующей о принадлежности работников к данной организации;
6. сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемой на время выполнения ими государственных и/или общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных ТК РФ;
7. расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ; фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, – для иных организаций; доплат несовершеннолетним за сокращенное рабочее время; расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;
8. денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с законодательством РФ;
9. начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;
10. единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;
11. надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;
12. надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;
13. стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 т на семью по фактическим расходам, не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;
14. расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работнику организации, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;
15. расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;
16. расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;
17. расходы в виде платежей (взносов) на обязательное и добровольное страхование работников;
18. суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;
19. суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы в организации согласно специальным договором на предоставление рабочей силы с государственными организациями;
20. в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам организации во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;
21. расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;
22. расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;
23. доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;
24. расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отсеков работникам и/или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
25. другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и/или коллективным договором.

В соответствии с НК РФ расходы на оплату труда признаются для цели налогообложения прибыли в том случае, когда наименование в указаниях расходов закреплено в установленном порядке. При этом под установленным порядком понимается соответствующий документ, в котором должны быть указаны все расходы на оплату труда, принятые в организации.

Определение указанных документов должно осуществляться по правкам налогового законодательства, а именно главой 25 НК РФ с учетом положений ст. 11 НК РФ. К таким документам относятся:

* нормативные правовые акты, регулирующие трудовые отношения;
* трудовые (иные) договоры (контракты);
* коллективные договоры;
* соглашения (генеральные, отраслевые, территориальные и др.);
* локальные нормативные акты (правила внутреннего трудового распорядка организации, положения о премировании и др.).

Расходы на оплату труда должны учитываться для целей налогообложения прибыли только в том случае, если нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и/или других локальных нормативных актов, принятых организацией, отражены в конкретном трудовом договоре, заключаемом с работодателем и работником.

Требования, предъявляемые к трудовым договорам, заключаются между работником и работодателем и предусмотрены разделом 3 ТК РФ. При этом 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 расшифровки в трудовом договоре. В этом случае будет считаться, что указанные локальные нормативные акты будут распространяться на конкретного работника.

Соответственно, если в трудовой договор, заключенный с конкретным работником, не включены те или иные начисления, предусмотренные в коллективном договоре и/или локальных нормативных актах, то такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли.

Некоторые виды расходов на оплату труда предусматриваются другими (не трудовыми) видами договоров. К таким расходам относятся: суммы платежей по договорам добровольного страхования; расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным индивидуальными предпринимателями.

Для того чтобы данные расходы были включены в расходы на оплату труда, необходимо наличие соответствующих договоров: страхования; гражданско-правового характера, включая договоры подряда.

В соответствии со ст. 302 ТК РФ работникам, выполняющим работы вахтовым методом, за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места расположения работодателя (пункта сбора) до мест выполнения работы и обратно выплачивается взамен суточных надбавок за вахтовый метод работы.

До 1 января 2005 года надбавки за вахтовый метод работы выплачивались в размерах, определяемых в порядке, установленном Правительством РФ. С 1 января 2005 года в соответствии с изменениями, внесенными в ст. 302 ТК РФ Федеральным законом № 122 от 22.08.2004 г., работникам организаций, не относящихся к бюджетной сфере, надбавка за вахтовый метод работы должна будет выплачиваться в размере и порядке, устанавливаемом самим работодателем.

Оплата труда в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях осуществляется с применением районных коэффициентов и процентных надбавок к заработной плате.

Надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством РФ, а также надбавки, предусмотренные законодательством РФ за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера, учитываются в составе расходов на оплату труда в полном размере.

При этом в соответствии со ст. 316 ТК РФ размер районного коэффициента и порядок его применения для расчета заработной платы работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, устанавливаются Правительством РФ. В аналогичном порядке определяется процентная надбавка к заработной оплате за стаж работы лиц, работающих в районах Крайнего Севера и сравненных к ним местностях.

Перечень и состав расходов по оплате труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, предусмотренных ст. 255 НК РФ, не являются исчерпывающими. В то же время ряд расходов, осуществляемых в пользу работников и предусмотренных в трудовых или коллективных договорах, не может быть отнесен в целях налогообложения прибыли в качестве расходов на оплату туда.

В соответствии с пп. 21-23 и 25, 26 ст. 270 НК РФ не относятся к расходам на оплату труда и не учитываются для целей налогообложения прибыли следующие расходы:

* на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
* в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
* в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и/или строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и/или строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);
* в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, за исключением случаев, в которых бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами);
* на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами.

В соответствии с пп. 24 и 37 ст. 270 НК РФ к выплатам работникам из фонда оплаты труда, не учитываемым для целей налогообложения, относятся следующие расходы:

* на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
* в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ.

Следует иметь в виду, что для целей бухгалтерского учета последние два вида расходов учитываются в составе расходов организации.

В соответствии с п. 4 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы на оплату труда (кроме расходов по обязательному и добровольному страхованию) признаются в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 НК РФ расходов на оплату труда.

Для организаций, применяющих метод начисления, в соответствии со ст. 318 НК РФ расходы на плату труда, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные расходы.

В состав прямых расходов включаются расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства продукции, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда. Прямые расходы на оплату труда 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.

В соответствии с Методическими рекомендациями по налогу на прибыль не относятся к прямым расходам расходы на оплату труда персонала аппарата управления организацией, а также оплата труда персонала подразделения, занятого исключительно либо хранением товаров, либо заготовлением материально-производственных запасов, либо сбытом товаров, работ, услуг и т.п. Расходы на оплату труда указанного выше персонала, непосредственно не участвующего в процессе производства продукции (работ, услуг), включаются в состав косвенных расходов.

Единый социальный налог от сумм оплаты труда указанного персонала и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда, учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

В соответствии со ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, использующих кассовый метод, расходы на оплату труда признаются только после их фактической оплаты. При этом расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

При применении метода начисления прямые расходы на оплату труда (за минусом части прямых расходов, распределенных на остаток незавершенного производства, остаток готовой продукции, и отгруженной, но не реализованной продукции на отчетную дату), показываются по строке 010 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и организацией» декларации по НПО.

Для организаций, применяющих метод начисления, расходы на оплату труда, за исключением расходов на оплату труда, относящихся к прямым расходам, показываются по строке 030 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

Суммы выплат в пользу физических лиц, которые в соответствии с пп. 21-26 ст. 270 НК РФ не учитываются в целях налогообложения прибыли, показываются отдельно по строке 301 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

**3.2 Налоговый учет расходов в виде платежей (взносов) на обязательное и добровольное страхование работников**

В соответствии со ст. 255 НК РФ расходы по добровольному страхованию работников организации отнесены к расходам, связанным с производством и реализацией продукции (работ, услуг), по элементу «Расходы на оплату труда».

По данному основанию учитываются суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

С 2005 года предусматривается, что для целей налогового учета при добровольном страховании к расходам на оплату труда должны относиться затраты только по следующим видам договоров:

* долгосрочного страхования жизни, если они заключаются на срок не менее 5 лет и в течение этого срока не предусматривают страховых вы плат, в том числе в виде рент и/или аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица;
* пенсионного страхования и/или негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов. При этом договоры пенсионного страхования и/или негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление государственной пенсии;
* добровольного личного страхования, если они заключаются на срок не менее одного года и предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;
* добровольного личного страхования, если они заключаются исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Для целей налогообложения прибыли расходы по договорам добровольного страхования работников нормируются, т.е. расходы по добровольному страхованию включаются в расходы на оплату труда только в пределах норм, а сверх норм не учитываются.

Согласно ст. 255 НК РФ расходы по добровольному страхованию должны приниматься для целей налогообложения в следующих размерах:

* совокупная сумма страховых платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и/или негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12 % от суммы расходов на оплату труда.

В случае изменения существенных условий договора и/или сокращения срока действия договора долгосрочного страхования жизни, договора пенсионного страхования и/или договора негосударственного пенсионного обеспечения или их расторжения взносы работодателя по таким договорам, раннее включенные в состав расходов, признаются подлежащими налогообложению с момента изменения существенных условий указанных договоров и/или сокращения сроков действия этих договоров или их расторжения (за исключением случая досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы);

* страховые взносы по договорам добровольного личного страхования, осматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 % от суммы расходов на оплату труда;
* страховые взносы по договорам добровольного личного страхования, начисляемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 000 рублей в год на одного застрахованного работника.

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии со ст. 255 НК РФ, в расходы на оплату труда не должны включаться сами суммы платежей (взносов) на добровольное страхование работников. Для целей нормирования указанные расходы определяются нарастающим итогом по окончании налогового периода (отчетного года).

В соответствии с пп.6 и 7 ст. 270 НК РФ не учитываются для целей налогообложения прибыли расходы в виде платежей (взносов) на добровольное страхование и на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме платежей (взносов), указанных в ст. 255 НК РФ.

В соответствии с Письмом Министерства финансов РФ от 09.06.2004 г. 03-02-05/6/7 организация может учесть для целей налогообложения прибыли сумму выплат по добровольному медицинскому страхованию на основании акта приемки-передачи услуг, составленного совместно с медицинским учреждением. Для списания указанных расходов можно использовать и другие документы (счета, счета-фактуры и т.п.), при условии, что они содержат все необходимые реквизиты.

Согласно п. 6 ст. 272 НК РФ организации, применяющие метод начисления, расходы в виде взносов на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) признают в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора организацией были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. При этом если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора.

Согласно Методическим рекомендациям по налогу на прибыль расходы по добровольному страхованию всех работников организации (независимо от их участия в производственном процессе) не включаются в состав прямых расходов, т.е. относятся к косвенным расходам.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, использующих кассовый метод, данные расходы признаются после их фактической оплаты. При этом расходы по добровольному страхованию учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения.

Для всех организаций расходы по добровольному страхованию в пределах установленных норм показываются по строке 030 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы учитываются по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Расходы по добровольному страхованию работников сверх установленных норм, не учитываемые в целях налогообложения прибыли, справочно показываются по строкам 290 и 300 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. Между бухгалтерским и налоговым учетом расходов по добровольному страхованию могут возникнуть различия, например, в связи с тем, что данные расходы учитываются для целей бухгалтерского учета в полном объеме, а для целей налогообложения прибыли – в пределах норм.

Различие показателей бухгалтерской прибыли, рассчитанной по данным бухгалтерского учета, и показателей налогооблагаемой прибыли приводит к возникновению постоянных и временных разниц, что требует применения норм ПБУ 18/02. Например, в случае превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения прибыли, по которым имеются ограничения по расходам, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 возникает постоянная разница.

Величина постоянной разницы определяется как разница между суммой данного вида расходов, признанной в бухгалтерском учете, и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете. Постоянная разница при формировании налогооблагаемой прибыли приводит к образованию постоянного налогового обязательства, которое признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Если организация хочет избежать применения норм ПБУ 18/02, то ей необходимо при осуществлении расходов по добровольному страхованию не превышать нормы, установленные налоговым законодательством.

**3.3 Налоговый учет расходов на формирование резервов на оплату отпусков**

В соответствии со ст. 255 НК РФ расходы в виде отчислений в резервы на предстоящую оплату отпусков работникам и/или в резервы на оплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, по элементу «Расходы на оплату труда».

В соответствии с подп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ суммы отчислений в резервы на предстоящую оплату отпусков работникам и/или в резервы на оплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет включаются в состав расходов на дату их начисления. Особенности учета указанных выше расходов установлены ст. 324 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 324.1 НК РФ организация, принявшая решение о равномерном учете для целей налогообложения прибыли предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязана отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый ею способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Дня этих целей организация обязана составить специальный расчет (смету), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму единого социального налога (ЕСН) 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.

Для целей налогового учета расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников. Так как отчисления в резерв на оплату отпусков относятся к расходам на оплату труда, то в соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, эти расходы должны быть распределены на прямые и косвенные расходы.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков работникам подлежит уточнению 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 соответствии с п. 3 ст. 324.1 НК РФ в случае формирования резерва на оплату отпусков организация обязана провести его инвентаризацию на конец налогового периода. При этом недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.

В соответствии с Письмом МНС РФ от 15.03.2004 г. № 02-5-10/13 под недоиспользованными на последний день текущего налогового периода суммами резерва на оплату отпусков понимается разница между суммой начисленного в отчетном периоде резерва и суммой фактических расходов на оплату использованных в налоговом периоде отпусков (с учетом ЕСН) и на предстоящую оплату неиспользованных в отчетном году законодательно предусмотренных отпусков (с учетом ЕСН).

В налоговой отчетности суммы недоиспользованных резервов на оплату отпусков показываются по строке 040 Приложения 6 к листу 02 «Внереализационные доходы» декларации по НПО.

При недостаточности средств фактически начисленного резерва, утвержденного 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.

В соответствии с п. 4 ст. 324.1 НК РФ 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.

Если при уточнении учетной политики для целей налогообложения в следующий налоговый период организация посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, то сумма остатка указанного резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, для целей налогообложения включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.

В бухгалтерском учете указанная операция отразится записью по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»). В аналогичном порядке организация осуществляет отчисления в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

**Пример**. Допустим, что организация в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения предусмотрела создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков. Приказом руководителя организации утверждена предельная сумма отчислений в данный резерв (с учетом ЕСН) в размере 26 000 руб. Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков (с учетом ЕСН) составляет 24 000 руб., а предполагаемая сумма расходов на оплату труда (с учетом ЕСН) – 240 000 руб.

Исходя из этих данных ежемесячный процент отчислений в данный резерв составит 10 % (24 000 руб.: 240 000 руб. × 100 %). Допустим, что в январе текущего года фактические расходы на оплату труда (с учетом ЕСН) составили 25 000 руб. Соответственно, процент отчислений в резерв на оплату отпусков в январе составит 2 500 руб. (25 000 руб. × 10 %). В таком же порядке осуществляются отчисления в следующие месяцы текущего года.

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете организации различных примеров использования резервов на оплату отпусков.

**Пример**. Фактические расходы на оплату отпусков за год (с учетом ЕСН) оказались больше предельной величины начисленного резерва. Например, по данным учета (подтвержденным инвентаризацией), фактические расходы на оплату отпусков за год составили 28 000 руб.

Таблица 10

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1. Отражены отчисления в резерв на оплату отпусков в течение года | 26 | 96 | 26000 |
| 2. Фактические расходы на оплату отпусков (с учетом ЕСН) отнесены в течение года за счет резерва (в размере начисленной предельной суммы резерва) | 96 | 70,69 | 26000 |
| 3. Превышение фактических расходов на оплату отпусков (с учетом ЕСН) над предельной величиной резерва отнесено 31 декабря на расходы организации (28 000 - 26 000) | 26 | 70,69 | 2000 |

**Пример**. Фактические расходы на оплату отпусков за год (с учетом ЕСН) оказались меньше предельной величины начисленного резерва. Например, по данным учета (подтвержденным инвентаризацией), фактические расходы на оплату отпусков за год составили 23 000 руб.

Таблица 11

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1. Отражены отчисления в резерв на оплату отпусков в течение года | 26 | 96 | 26000 |
| 2. Фактические расходы на оплату отпусков (с учетом ЕСН) отнесены в течение года за счет резерва на оплату отпусков | 96 | 70,69 | 23000 |
| 3. Недоиспользованная по состоянию на 31 декабря сумма резерва на оплату отпусков включена в состав внереализационных доходов (26 000 - 23 000) | 96 | 91-2 | 3000 |

Так как в бухгалтерском учете нормативно не установлены четкие критерии по моменту создания и порядку формирования рассмотренных выше резервов, то во избежание учета разниц, в соответствии с ПБУ 18/02, представляется целесообразным в бухгалтерском учете использовать тот же порядок образования резервов, который используется в налоговом учете.

**ГЛАВА 4. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ**

**4.1 Налоговый учет амортизации основных средств**

Для целей налогового учета объекты основных средств относятся к амортизируемому имуществу, стоимость которого погашается путем начисления амортизации, если иное не установлено главой 25 НК РФ. Не признается амортизируемым имуществом и не подлежит амортизации имущество со сроком полезного использования менее 12 месяцев и первоначальной стоимостью не более 10 000 руб.

В соответствии со ст. 256 НК РФ к амортизируемому имуществу не относятся и, соответственно, не подлежат амортизации:

* земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
* материально-производственные запасы, товары;
* объекты незавершенного капитального строительства;
* ценные бумаги;
* финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты);
* имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
* имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
* имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования (за исключением имущества, полученного организацией при приватизации);
* объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
* продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
* приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;
* имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подп. 14, 19, 22 и 23 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подп. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ.

К имуществу, указанному в последнем пункте, относятся:

* 1. имущество, полученное организацией в рамках целевого финансирования в порядке и на условиях, определенных подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ;
  2. полученные сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративные и иные объекты сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), строенных за счет средств бюджетов всех уровней;
  3. имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, уставной деятельности;
  4. основные средства, полученные организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО), использованные на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, на военно-патриотическое воспитание молодежи, на развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ;
  5. имущество, полученное в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ»;
  6. основные средства, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей.

Помимо указанного выше имущества, в ряде случаев на основании ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

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

В соответствии со ст. 322 НК РФ начисление амортизации по указанным основным средствам прекращается, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла передача объекта основных средств в безвозмездное пользование, или было принято решение о его консервации, реконструкции или модернизации.

При окончании договора безвозмездного пользования и возврате основных средств организации, а также при расконсервации или окончании реконструкции основных средств амортизация по ним начисляется в порядке, действовавшем до этого момента. Амортизация по таким объектам начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат основных средств, окончание их реконструкции или расконсервации. При расконсервации объекта основных средств срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Для целей налогового учета начисление амортизации по объекту основных средств должно осуществляться в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования. Сумма амортизации для целей налогообложения должна определяться организациями ежемесячно. Амортизация должна начисляться отдельно по каждому объекту основных средств.

В соответствии с п. 2 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление амортизации по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества организации по любым основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ срок полезного использования определяется организацией самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта основных средств и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

В настоящее время для целей налогового учета должна применяться классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 (в редакции последующих Постановлений Правительства РФ) (далее – Классификация основных средств).

В соответствии с п. 3 ст. 258 НК РФ амортизируемые основные средства объединены в десяти амортизационных группах и в соответствии со сроками их полезного использования представлены в таблице 12.

Таблица 12

|  |  |
| --- | --- |
| Номер амортизационной группы | Срок полезного использования амортизируемого имущества |
| 1 | От 1 до 2 лет включительно |
| 2 | Свыше 2 до 3 лет включительно |
| 3 | Свыше 3 до 5 лет включительно |
| 4 | Свыше 5 до 7 лет включительно |
| 5 | Свыше 7 до 10 лет включительно |
| 6 | Свыше 10 до 15 лет включительно |
| 7 | Свыше 15 до 20 лет включительно |
| 8 | Свыше 20 до 25 лет включительно |
| 9 | Свыше 25 до 30 лет включительно |
| 10 | Свыше 30 |

Данным Постановлением предусмотрено, что указанная классификация основных средств может использоваться и для целей бухгалтерского учета. Однако ее использование для целей бухгалтерского учета возможно только применительно к основным средствам, приобретенным и принятым к учету после 1 января 2002 года.

Организации должны самостоятельно определять срок полезного использования того или иного объекта основных средств, руководствуясь установленной группировкой амортизируемых основных средств. Определенный организацией срок полезного использования объекта основных средств должен находиться в пределах, установленных для ответствующей амортизационной группы. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента утвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

НК РФ не содержит указаний по порядку определения конкретного срока полезного использования в пределах установленного интервала для той или иной амортизационной группы, а также не требует от организации никаких обоснований выбранного срока полезного использования. Вышесказанное подтверждается Методическими рекомендациями налогу на прибыль, в которых уточнено, что дополнительного обоснования выбора того или иного конкретного срока эксплуатации, принятого для объекта в рамках установленных амортизационной группой сроков не требуется.

Если основное средство не поименовано ни в одной из амортизационных групп, установленных Классификацией основных средств, организация устанавливает срок полезного использования на основании рекомендаций завода-изготовителя или в соответствии с техническими условиями. В этом случае применение организацией в целях исчисления амортизации сроков, установленных самостоятельно, законодательством о налогах и сборах не предусматривается. Номера выбранных организацией амортизационных групп и установленные сроки полезного использования объектов основных средств должны указываться в их инвентарных карточках.

В соответствии со ст. 258 НК РФ организация вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую раннее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, организация при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

В целях налогового учета в соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ предусмотрено использование одного из следующих методов начислении амортизации объектов основных средств: линейного метода; нелинейного метода.

В соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ выбранный с 1 января 2002 года метод начисления амортизации по конкретному объекту основных средств, входящего в состав соответствующей амортизационной группы, не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации этому объекту. Организациям предоставлено право самостоятельного выбора метода начисления амортизации по каждому объекту основных средств, за исключением одного случая.

В соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов, организация может применять только линейный метод начисления амортизации. По объектам основных средств, не входящим в восьмую-десятую амортизационные группы, организация вправе самостоятельно выбрать метод начисления амортизации и обязана отразить его в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации.

В целях правильного начисления амортизации объекта основных средств после его ввода в эксплуатацию необходимо:

* зафиксировать его первоначальную (восстановительную или остаточную) стоимость на основании Классификации основных средств;
* определить срок полезного использования;
* выбрать метод начисления амортизации;
* отнести объект к основным средствам, непосредственно используемым при производстве продукции, работ, услуг, или к иным основным средствам. При этом к основным средствам, непосредственно используемым при производстве продукции, работ, услуг, относятся основные средства используемые для выполнения технологического процесса производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта основных средств определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Линейный метод позволяет определять норму амортизации по каждому объекту основных средств по следующей формуле:

К = (1/п) × 100 %, (5)

где К – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств; n – срок полезного использования данного объекта основных средств, отраженный в месяцах.

**Пример**. Допустим, что организацией принят к учету объект основных средств (здание) первоначальной стоимостью 12 млн. руб., относятся к восьмой амортизационной группе. Для данного объекта организация определила в установленном порядке срок полезного использования объекта, равный 20 годам или 240 мес. Так как здание входит в восьмую амортизационную группу, то амортизация по нему может начисляться только линейным методом.

При применении линейного метода месячная норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости данного объекта основных средств будет равна:

К = (1/п) × 100 % = (1/240) × 100 % = 0,42 %.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по данному объекту основных средств составит: 12 млн. руб. × 0,42 % = 50 400 руб.

В соответствии с п. 12 ст. 259 НК РФ организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый Классификацией основных средств, организация вправе самостоятельно определить срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

**Пример**. Допустим, что организацией приобретается за 200 000 руб. бывший в эксплуатации объект основных средств (станок с числовым программным управлением), отнесенный к пятой амортизационной группе. Срок полезного использования нового такого же станка составляет 10 лет, а норма амортизации – 10 % (100 % : 10 лет). Фактический срок эксплуатации данного объекта у бывшего собственника составил 5 лет. Предполагаемый срок полезного использования этого объекта у нового собственника составит 5 лет (10 - 5) или 60 мес.

При применении линейного метода месячная норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости бывшего в эксплуатации объекта основных средств будет равна:

К = (1/п) × 100 % = (1/60) × 100 % = 1,67 %.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по данному объекту основных средств составит: 200 000 х 1,67% = 3 340 руб.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации по объекту основных средств определяется как произведение остаточной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Нелинейный метод позволяет определять норму амортизации по каждому объекту основных средств по следующей формуле:

К = (2/п) × 100 %, (6)

где К – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, при меняемая к данному объекту основных средств; n – срок полезного использования данного объекта основных средств, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 % от первоначальной стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

* остаточная стоимость объекта основных средств в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
* сумма начисляемой за один месяц амортизации по данному объекту основных средств определяется путем деления базовой стоимости объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

**Пример**. Допустим, что организацией принят к учету объект основных средств (оборудование) первоначальной стоимостью 120 000 руб., относящийся к четвертой амортизационной группе. Для данного объекта организация определила в установленном порядке срок полезного использования объекта, равный 5 годам или 60 месяцам.

При применении нелинейного метода месячная норма амортизации в процентах к остаточной стоимости данного объекта основных средств будет равна:

К = (2/п) × 100 % = (2/60) × 100 % = 3, 33 %.

Сумма амортизационных отчислений за первый месяц составит:

120 000 × 3,33 % = 3 996 руб.

Сумма амортизационных отчислений за второй месяц составит:

(120 000 - 3 996) × 3,33 % = 3 862 руб. 93 коп. и т.д.

И так до тех пор, пока остаточная стоимость объекта основных средств не достигнет 20 % от первоначальной стоимости объекта основных средств (120 000 руб. × 20 % :100 % =24 000 руб.). Полученная сумма 24 000 руб. в целях начисления амортизации фиксируется как базовая стоимость объекта основных средств и участвует в дальнейших расчетах.

Допустим, что данная базовая стоимость достигнута за восемь месяцев до истечения срока полезного использования объекта. Начиная с этого периода, ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется путем деления базовой стоимости объекта основных средств на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта: 24 000 руб.: 8 мес. = 3 000 руб. Таким образом, в течение последних восьми месяцев на затраты должна ежемесячно относиться амортизация в сумме 3 000 руб.

Очевидно, что достичь точной цифры в 20 % на практике будет довольно сложно. Поэтому в Методических рекомендациях по налогу на прибыль разъяснено, что при применении нелинейного метода месяцем, в котором остаточная стоимость фиксируется как базовая, является месяц, следующий за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет величины, равной или меньшей 20 % от первоначальной стоимости.

Для целей налогового учета в случае, если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, что в соответствии со ст. 55 НК РФ налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

* амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией - с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация;
* амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией, - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

Эти положения не распространяются на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму. Выбранные для целей налогового учета методы амортизации объекты основных средств по отдельным амортизационным группам должны быть отражены в учетной политике организации для целей налогообложения.

По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 года, полезный срок их использования должен был устанавливаться организацией самостоятельно по состоянию на 1 января 2002 года с учетом Классификации основных средств и сроков полезного использования по амортизационным группам. Вне зависимости от выбранного организацией метода начисления амортизации по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002 г., начисление амортизации производится исходя из их остаточной стоимости.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатации до 01.01.2002 г., определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период их эксплуатации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по указанным основным средствам определяется как:

1. произведение остаточной стоимости и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования), установленной организацией для указанного имущества в соответствии с п. 5 ст. 259 НК РФ, – при применении нелинейного метода начисления амортизации;
2. произведение остаточной стоимости, определенной по состоянию на 1 января 2002 года, и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования), установленной организацией дли указанного имущества в соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ, – при применении линейного метода начисления амортизации.

Основные средства, фактический срок использования которых больше чем срок полезного использования указанных основных средств, установленный в соответствии с требованиями ст. 258 НК РФ, на 1 января 2002 года выделяются организацией в отдельную амортизационную группу в оценке по остаточной стоимости. По этим основным средствам остаточная стоимость включается в состав расходов в целях налогообложения равномерно в течение срока, определенного организацией самостоятельно не менее семи лет, начиная с 1 января 2002 года.

**Пример**. Допустим, что организацией в феврале 1996 г. был введен в эксплуатацию объект основных средств (компьютер) первоначальной стоимостью 30 000 руб. (с учетом деноминации). Переоценка его стоимости не производилась. Амортизация объекта начислялась в соответствии с Едиными нормами линейным способом и по норме 10 %. По состоянию на 1 января 2002 года, срок эксплуатации объекта составил 5 лет 10 месяцев, сумма начисленной амортизации – 17 500 руб. Остаточная стоимость объекта по данным бухгалтерского учета и состоянию на 1 января 2002 года составила 12 500 руб. (30 000 руб. – 17 500 руб.)

По Классификации основных средств компьютеры относятся к третьей группе амортизируемого имущества и могут иметь срок полезного использования от трех до пяти лет включительно (код ОКОФ 14 3020000).

Фактический срок использования объекта больше установленного классификацией основных средств (5 лет 10 месяцев > 5 лет), следовательно, остаточная стоимость данного объекта должна включаться в состав расходов в целях налогообложения равномерно в течение срока, определенного организацией самостоятельно, но не менее семи лет, начиная с 1 января 2002 года.

Таким образом, начисляемая с 01.01.2002 г. ежемесячная норма амортизации объекта должна составлять 148,81 руб. (12 500 руб. : 84 месяца).

Ст. 259 НК РФ установлен порядок применения организациями специальных повышающих и понижающих коэффициентов к основной сумме амортизации основных средств.

Повышающие коэффициенты организации имеют право применять:

* по объектам основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности (организация вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2);
* по объектам основных средств, переданных в лизинг (организация вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3).

Указанные выше коэффициенты не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.

В соответствии с п. 9 ст. 259 НК РФ по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб., основная норма амортизации применяется со специальным понижающим коэффициентом 0,5.

Организации, получившие указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации с таким же коэффициентом 0,5. Решение организации о применении повышающих и/или понижающих коэффициентов подлежит отражению в учетной политике организации для целей налогообложения.

**Пример**. Допустим, что организацией принят к учету легковой автомобиль с рабочим объемом двигателя свыше 3,5 л первоначальной стоимостью 800 000 руб., относящийся к пятой амортизационной группе. Для данного объекта организация определила в установленном порядке срок полезного использования объекта, равный 10 годам или 120 мес.

Амортизация по автомобилю начисляется линейным методом. В учетной политике предусмотрено начисление амортизации по основной норме амортизации, применяемой с понижающим коэффициентом 0,5.

Пониженная месячная норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости данного объекта основных средств будет равна:

К = [(1/120) × 100 %] × 0,5 = 0,42 %.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по данному объекту основных средств составит: 800 000 × 0,42 % = 3 360 руб.

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ суммы начисленной амортизации основных средств учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, по элементу «Суммы начисленной амортизации».

В соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ организации, применяющие метод начисления, признают амортизацию в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным ст. 259 и 322 НК РФ.

Для организаций, применяющих метод начисления, в соответствии со ст. 318 НК РФ суммы начисленной в течение отчетного (налогового) периода амортизации подразделяются на прямые и косвенные расходы.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции (работ, услуг), включаются в состав прямых расходов и участвуют в определении стоимости остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных, но не реализованных в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Суммы начисленной амортизации по основным средствам, не используемым при производстве продукции (работ, услуг), например, используемые в управленческой деятельности организации, включаются в состав косвенных расходов. При этом сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Распределение прямых расходов осуществляется в порядке, установленном ст. 319 НК РФ. Как отмечалось ранее, с 1 января 2005 года порядок распределения прямых расходов может устанавливаться организацией самостоятельно с его отражением в учетной политике для целей налогообложения.

Суммы косвенных расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ организации, применяющие кассовый метод, учитывают амортизацию в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом к налоговому учету может быть принята амортизация только оплаченных основных средств, используемых в производстве или для управленческих нужд.

Организации, применяющие метод начисления, показывают прямые расходы в виде начисленной амортизации (за минусом части прямых расходов, распределенных на остаток незавершенного производства, остаток готовой продукции, и отгруженной, но не реализованной продукции на отчетную дату) по строке 010 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

Организации, применяющие метод начисления, суммы всей остальной начисленной амортизации (т.е. за исключением амортизации основных средств, относящейся к прямым расходам), показывают по строке 040 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

Организации, применяющие кассовый метод, строку 010 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» не заполняют.

Суммы начисленной амортизации по всем объектам основных средств эти организации показывают по строке 040 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге все суммы начисленной амортизации должны быть учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

При применении различных способов (методов) начисления амортизации объектов основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета могут возникать разницы между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью отчетного (налогового) периода, вызывающие необходимость применения норм ПБУ 18/02.

В соответствии с пп. 11 и 12 ПБУ 18/02 применение разных способов расчета амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц. В случае, когда расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, превышает расход на амортизацию, принимаемый к учету в целях налогообложения прибыли, возникает вычитаемая временная разница.

В обратном случае, когда расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, меньше величины расхода на амортизацию, принимаемого к учету в целях налогообложения прибыли, возникает налогооблагаемая временная разница. Вычитаемая временная разница является источником образования отложенного налогового актива, который определяется как произведение вычитаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив рассматривается как сумма налога, которая должна уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Налогооблагаемая временная разница является источником образования отложенного налогового обязательства, которое определяется как произведение налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль») и рассматривается как сумма налога, которая должна увеличить сумму налога и прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Отложенные налоговые активы и обязательства учитываются при формировании текущего налога на прибыль, признаваемого в соответствии с ПБУ 18/02 налогом на прибыль для целей налогообложения.

**Пример**. Допустим, что организация за отчетный год получила выручку от продажи готовой продукции без учета НДС в сумме 218 000 руб. Себестоимость проданной продукции (без учета сумм начисленной амортизации объектов основных средств) составила 100 000 руб. Управленческие расходы организации за этот период составили 20 000 руб.

Условно допустим, что организация не имеет незавершенного производства и остатков нереализованной готовой продукции. Суммы начисленной амортизации объектов основных средств, которые должны быть учтены в бухгалтерском и налоговом учете в составе расходов, определим на основании нижеприведенных данных.

Допустим, что организация в январе 2004 года приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств «В» первоначальной стоимостью 144 000 руб. и со сроком полезного использования 5 лет. В бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость объекта основных средств и срок его полезного использования совпадают. Объект основных средств предназначен для использования в основном производстве.

В бухгалтерском учете организация осуществляет начисление амортизации объекта путем применения способа списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль применяет линейный метод. Начисление амортизации объекта начато в феврале 2004 г.

Допустим, что при составлении бухгалтерской отчетности и декларации по налогу на прибыль за 2004 год получены данные, представленные в таблице 13.

Таблица 13

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Для целей бухгалтерского учета, руб. | Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, руб. |
| Первоначальная стоимость объекта основных средств «В», принятого к бухгалтерскому учету в январе 2004 г. | 144 000 | 144 000 |
| Сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период | 44000 | 26400 |
| Остаточная стоимость объекта основных средств на 01.01.2005 г. | 100000 | 117600 |

По условиям примера сумма начисленной амортизации объекта «В», учтенная для целей бухгалтерского учета, превышает сумму амортизации, учитываемую в целях налогообложения прибыли, и поэтому возникает вычитаемая временная разница, величина которой за 2004 год составит 17 600 руб. (44 000 - 26 400). Данная вычитаемая временная разница приводит к образованию отчетного налогового актива, величина которого за 2004 год составит 4 224 руб. (17 600 руб. × 24 %/100 %).

В бухгалтерской отчетности сумма 4 224 руб. должна быть отражена по строке 141 «Отложенные налоговые активы» отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Допустим, что организация ранее в декабре 2003 года приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств «А» первоначальной стоимостью 120 000 руб. и со сроком полезного использования 5 лет.

И бухгалтерском, и налоговом учете первоначальная стоимость объектов основных средств и срок его полезного использования совпадают. В бухгалтерском учете организация осуществляет начисление амортизации линейным способом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль – нелинейным методом. Начисление амортизации объекта начато в январе 2004 г.

Допустим, что при составлении бухгалтерской отчетности и декларации по налогу на прибыль за 2004 год получены данные, представленные в таблице 14.

Таблица 14

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Для целей бухгалтерского учета, руб. | Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, руб. |
| Первоначальная стоимость объекта основных средств «А», принятого к бухгалтерскому учету в декабре 2003 г. | 120000 | 120000 |
| Сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период | 24000 | 40130 |
| Остаточная стоимость объекта основных средств на 01.01.2005 г. | 96000 | 79870 |

По условиям примера сумма начисленной амортизации объекта «А», учтенная для целей бухгалтерского учета, меньше суммы амортизации, учитываемой в целях налогообложения прибыли, и поэтому возникает налогооблагаемая временная разница, величина которой за 2004 год составит 16 130 руб. (40 130 руб. - 24 000 руб.).

Данная налогооблагаемая временная разница приводит к образованию отложенного налогового обязательства, величина которого за 2004 год составит 3 871 руб. (16 130 руб. × 24%/100 %). В бухгалтерской отчетности сумма 3 871 руб. должна быть отражена по строке 142 «Отложенные налоговые обязательства» (форма № 2).

Суммы начисленной амортизации, отраженные в бухгалтерском учете (44000 руб. + 24 000 руб. = 68 000 руб.), должны учитываться в составе себестоимости проданной продукции, которая с их учетом составит:

168 000 руб. (100 000 руб. + 68 000 руб.).

В бухгалтерской отчетности сумма 168 000 руб. должна быть отражена в круглых скобках по строке 020 (форма № 2). Прибыль до налогообложения (бухгалтерская прибыль) за отчетный период (2004 год) составит 30 000 руб. (218 000 - 168 000 - 20 000). Эта сумма должна быть отражена по строке 140 (форма № 2).

На основании полученных данных представляется возможным рассчитать условный расход по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. Условный расход по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, и в данном случае составит 7 200 руб. (30000 руб. × 24 %/100 %).

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») и корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Начисленные суммы амортизации по объектам основных средств, условный расход по налогу на прибыль, отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство отражаются в бухгалтерском учете проводками, предоставленными в таблице 15.

Таблица 15

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Начислена сумма амортизации по объекту основных средств «В», используемому в основном производстве | 20 | 02 | 4400 |
| 2 | Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период по данному объекту | 09 | 68-1 | 4224 |
| 3 | Начислена сумма амортизации по объекту основных средств «А», используемому в основном производстве | 20 | 02 | 24000 |
| 4 | Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период по данному объекту | 68-1 | 77 | 387 |
| 5 | Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период | 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль» | 68-1 | 7200 |

Величина текущего налога на прибыль, сформированного по данным бухгалтерского учета, определяется в виде сальдо на субсчете 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», которое в данном случае составит 7 553 руб. (7 200 + 4 224 - 3 871). В соответствии с ПБУ 18/02 полученная в виде сальдо величина текущего налога на прибыль в сумме 7 553 руб. признается налогом на прибыль, подлежащим уплате в бюджет. В бухгалтерской отчетности текущий налог на прибыль в сумме 7 553 руб. должен быть отражен по строке 150 «Текущий налог на прибыль» (форма № 2).

Величина условного расхода по налогу на прибыль (форма № 2) непосредственно не отражается.

На основании полученных данных формируется чистая прибыль (убыток) отчетного периода, которая исчисляется путем вычитания из суммы прибыли до налогообложения (бухгалтерской прибыли) суммы условного дохода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств (в нашем примере постоянные налоговые обязательства не присутствуют, т.е. равны нулю).

По условиям примера чистая прибыль организации будет составлять 22 800 руб. (30 000 руб. - 7 200 руб.) и в бухгалтерской отчетности должна быть отражена по строке 190 формы № 2. В отчете о прибылях и убытках показатель строки 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» должен совпадать с итогом (сальдо) по счету 99 «Прибыли и убытки» независимо от применения норм ПБУ 18/02.

Таким образом, по условиям примера и данным бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках по итогам отчетного года будут отражены следующие данные (отчет о прибылях и убытках, представленный в таблице 16, дается в сокращенной форме).

Таблица 16. **Отчет о прибылях и убытках за 2004 год**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | | За отчетный период |
| Наименование | Код |
| 1 | 2 | 3 |
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности, выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 218 000 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | (168 000) |
| Управленческие расходы | 040 | (20 000) |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 30000 |
| Внереализационные доходы | 120 | - |
| Внереализационные расходы | 130 | (-) |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | 30000 |
| Отложенные налоговые активы | 141 | 4224 |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | 3871 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | (7 553) |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | 22800 |
| Постоянные налоговые обязательства (активы) | 200 |  |

В налоговом учете сумма начисленной за отчетный (налоговый) период амортизации, учитываемая для целей налогообложения прибыли, составит 66 530 руб. (26 400 руб. + 40 130 руб.). Эта сумма в конечном итоге должна быть показана совместно с другими расходами, связанными с производством и реализацией продукции, по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО. По условиям примера по этой строке должна быть отражена сумма 186 530 руб. (100 000+66 530+ +20 000).

На основании полученных выше данных лист 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО за налоговый период имеет следующий вид (лист 02 дается в сокращенной форме) (табл. 17).

Таблица 17. **Расчет налога на прибыль организаций за 2004 год**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма, руб. |
| Доходы от реализации (Приложение № 1) | 010 | 218 000 |
| Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (Приложение № 2) | 020 | 186530 |
| Внереализационные доходы | 030 | - |
| Внереализационные расходы | 040 | - |
| Итого прибыль (убыток) (010 - 020 + 030 - 040) | 050 | 31 470 |
| Налоговая база для исчисления налога | 180 | 31 470 |
| Ставка налога на прибыль – всего (%) | 210 | 24 |
| Сумма исчисленного налога на прибыль – всего | 250 | 7 553 |

Таким образом, величина текущего налога на прибыль (7553 руб.), сформированная в системе бухгалтерского учета и отраженная в отчете о прибылях и убытках, равна величине налога на прибыль (7 553 руб.), подлежащего уплате в бюджет и отраженного в декларации по НПО.

В последующих отчетных (налоговых) периодах по мере начисления амортизации по каждому объекту общая сумма списанной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете сравняется (к концу срока полезного использования каждого объекта основных средств).

**Пример**. Допустим, что основные данные вышеизложенного примера сохраняются в части стоимости объекта основных средств «В», сроков полезного использования и методов начисления амортизации объекта для целей бухгалтерского и налогового учета.

Ниже в таблице представлены суммы амортизации, начисленные по объекту «В» от начала до истечения срока его полезного использования.

Таблица 18

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Год эксплуатации основного средства | Сумма накопленной амортизации (руб.), учитываемая: | | Разница между графами 2 и 3, руб. |
| в бухгалтерском учете | в целях налогообложения прибыли |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2004 (2-12 мес.) | 44 000 | 26 400 | 17 600 |
| 2005 (1-12 мес.) | 39 200 | 28 800 | 10 400 |
| 2006 (1-12 мес.) | 29 600 | 28 800 | 800 |
| 2007 (1-12 мес) | 20 000 | 28 800 | -8 800 |
| 2008 (1-12 мес.) | 10 400 | 28 800 | -18 400 |
| 2009 (1 мес.) | 800 | 2 400 | - 1600 |
| ИТОГО: | 144 000 | 144 000 | 0 |

Таким образом, к концу срока полезного использования объекта общие суммы амортизации, начисленные в бухгалтерском и налоговом учете, сравняются и составят 144 000 руб.

В то же время из таблицы 18 видно, что в 2007 году возникает отрицательная разница между суммой, учитываемой в бухгалтерском учете, и суммой, учитываемой в налоговом учете. Получается, что вроде бы возникла налогооблагаемая временная разница, являющаяся источником возникновения отложенного налогового обязательства.

На самом деле, начиная с 2007 года, постепенно будет происходить уменьшение вычитаемых временных разниц и, соответственно, уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов, отраженных ранее на счете 09 «Отложенные налоговые активы». Во избежание путаницы в учете вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц организация должна вести отдельный учет по каждому объекту основных средств в течение срока его полезного использования. Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов должно отражаться по кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1).

Как правило, в последующих отчетных (налоговых) периодах по строке 141 отчета о прибылях и убытках должна отражаться разница суммарных бухгалтерских проводок Д-т счета 09 / К-т счета 68-1 и Д-т счета 68-1 / К-т счета 09, т.е. должно отражаться сальдо начисленных и погашенных в этих периодах отложенных налоговых активов. В случае выбытия объекта основных средств до истечения срока его полезного использования (продажа объекта и т.п.) отложенный налоговый актив, который был начислен по объекту, должен списываться с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов. Аналогично для примера 3.14-2 по мере уменьшения налогооблагаемых временных разниц будет происходить уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств.

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств отражается по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1).

Как правило, в последующих отчетных (налоговых) периодах по строке 142 отчета о прибылях и убытках должна отражаться разница суммарных бухгалтерских проводок Д-т счета 68-1 / К-т счета 77 и Д-т счета 77 / К-т счета 68-1, т.е. должно отражаться сальдо начисленных и погашенных в этих периодах отложенных налоговых обязательств.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки», а также списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств по мере начисления амортизации объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете проводками, представленными в таблице 19.

Таблица 19

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового актива в новом отчетном периоде | 68-1 | 09 |
| 2 | Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового обязательства в новом отчетном периоде | 77 | 68-1 |
| 3 | Отражено списание суммы отложенного налогового актива при выбытии актива, по которому он был начислен | 99 | 09 |
| 4 | Отражено списание суммы отложенного налогового обязательства при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено | 77 | 99 |

Основными документами, подтверждающими начисление амортизации по объектам основных средств, возникновение и уменьшение отложенных налоговых обязательств (активов), служат бухгалтерские справки-расчеты. К возникновению разниц может приводить также использование различных сроков полезного использования объектов основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета.

При наличии остатков нереализованной готовой продукции и незавершенного производства в расчетах по налогу на прибыль должны участвовать суммы амортизации, начисленные в отчетном периоде по объектам основных средств производственного назначения, вошедшие в себестоимость реализованной продукции.

Остальные суммы амортизации, начисленные в отчетном периоде по объектам основных средств производственного назначения (т.е. прямые расходы), не могут участвовать в расчетах по налогу на прибыль и должны распределяться на суммы амортизации, относящиеся к себестоимости остатков нереализованной продукции и к стоимости незавершенного производства.

Из рассмотренных ранее способов (методов) начисления амортизации основных средств, единственным способом, обеспечивающим одинаковый порядок учета расходов в виде амортизационных отчислений для целей бухгалтерского и налогового учета, является линейный способ. Только при использовании линейного способа возможно совпадение сумм амортизационных отчислений, в одинаковом порядке учитываемых для целей бухгалтерского и налогового учета.

При прочих равных условиях такое совпадение возможно при одновременном выполнении ряда условий. В частности, в бухгалтерском и налоговом учете должны совпадать:

* первоначальная стоимость объекта основных средств;
* срок полезного использования объекта основных средств;
* момент начала начисления амортизации объекта.

При соблюдении перечисленных выше условий бухгалтерский и налоговый учет указанных расходов будет совпадать и применения норм ПБУ 18/02 не потребуется.

**4.2 Налоговый учет амортизации нематериальных активов**

В соответствии со ст. 256 НК РФ нематериальные активы наряду с основными средствами отнесены к амортизируемому имуществу, стоимость которого погашается путем начисления амортизации, если иное не установлено главой 25 НК РФ. Не признается амортизируемым имуществом и не подлежит амортизации имущество со сроком полезного использования менее 12 месяцев и первоначальной стоимостью не более 10 000 руб.

В соответствии со ст. 259 НК РФ методы (способы) расчета сумм амортизации нематериальных активов аналогичны методам расчета сумм амортизации основных средств. Начисление амортизации по объекту НМА осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

В соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и/или из других ограничений срока использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими торгами.

Для целей налогового учета по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности организации).

По объектам НМД, как и по объектам основных средств, разрешено для целей налогообложения прибыли применять два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации по объекту НМА определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации по объекту НМА определяется как произведение остаточной стоимости объекта НМА и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Остаточная стоимость объекта НМА определяется как разность между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за период его использования. При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта НМА достигнет 20 % от первоначальной стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

* остаточная стоимость объекта НМА в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
* сумма начисленной за один месяц амортизации по данному объекту НМА определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Для целей налогообложения прибыли второй метод начисления амортизации можно использовать для нематериальных активов, принятых к учету только после 1 января 2002 года. Вне зависимости от выбранного организацией метода начисления амортизации по амортизируемому имуществу, введенному в эксплуатацию до 1 января 2002 года, начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости указанного имущества.

Оба метода начисления амортизации объектов НМА аналогичны соответствующим методам, используемым при начислении амортизации объектов основных средств, и поэтому отдельно не рассматриваются (конкретные примеры начисления амортизации по этим методам подробно изложены в § 1 главы 3).

Выбранные для целей налогового учета методы амортизации объектов НМА должны быть отражены в учетной политике для целей налогообложения. Сумма амортизации для целей налогообложения должна определяться организациями ежемесячно. Амортизация должна начисляться отдельно по каждому объекту НМА.

В соответствии с п. 2 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту НМА начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление амортизации по объекту НМА прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества организации по любым основаниям.

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ суммы начисленной амортизации учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, по элементу «Суммы начисленной амортизации».

В соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ организации, применяющие метод начисления, признают амортизацию в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с порядком, установленным статьями 259 и 322 НК РФ. В отличие от основных средств расходы в виде сумм начисленной амортизации НМА не подразделяются на прямые и косвенные расходы. Суммы амортизации по нематериальным активам, начисленные в отчетном (налоговом) периоде, считаются косвенными расходами и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с подп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ организации, применяющие кассовый метод, учитывают амортизацию в составе расходов в сумме начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом к налоговому учету может быть принята амортизация только оплаченных нематериальных активов, используемых в производстве или для управленческих нужд. Всеми организациями суммы начисленной за отчетный (налоговый) период амортизации нематериальных активов должны показываться по строке 040 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге все суммы начисленной амортизации нематериальных активов должны быть учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

При применении различных способов (методов) начисления амортизации объектов НМА для целей бухгалтерского и налогового учета могут возникать разницы между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью отчетного (налогового) периода, вызывающие необходимость применения норм ПБУ 18/02.

В соответствии с пп. 11 и 12 ПБУ 18/02 применение разных способов расчета амортизации объектов НМА для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц. Допустим, что организация для целей бухгалтерского учета применяет способ уменьшаемого остатка для начисления амортизации объекта нематериальных активов «А», а для целей налогового учета – линейный метод. В данном случае расход на амортизацию объекта НМА, учтенный в целях бухгалтерского учета, будет превышать расход на амортизацию, принимаемый к учету в целях налогообложения прибыли, и поэтому возникает вычитаемая временная разница.

Допустим, что организация для целей бухгалтерского учета применяет линейный способ для начисления амортизации объекта нематериальных активов «В», а для целей налогового учета – нелинейный метод. В этом случае расход на амортизацию объекта НМА, учтенный в целях бухгалтерского учета, будет меньше величины расхода на амортизации принимаемого к учету в целях налогообложения прибыли, и поэтому возникает налогооблагаемая временная разница.

Вычитаемая временная разница приведет к образованию отложенного налогового актива, а налогооблагаемая временная разница – к образованию отложенного налогового обязательства. В последующих отчетных (налоговых) периодах по мере начисления амортизации по каждому объекту НМА общая сумма списанной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете сравняется (к концу срока полезного использования каждого объекта НМА).

Применительно к объектам НМА учет возникающих временных разниц отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, а также их уменьшение (погашение) отражаются в бухгалтерском учете аналогично операциям, используемым применительно к объектам основных средств.

Таблица 20

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | | | |
| Дебет | | | | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | | | | 4 |
| 1 | Начислена амортизация по объекту НМА «А», используемому в основном производстве | 20 | | | | 05 |
| 2 | Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период по данному объекту | 09 | | | | 68-1 |
| 3 | Начислена амортизация по объекту НМА «В», используемому в основном производстве | 20 | | | | 05 |
| 4 | Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период по данному объекту | 68-1 | | | | 77 |
| 5 | Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль: отчетный период | 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль» | | | | 68-1 |
| в последующих отчетных (налоговых) периодах по мере начисления амортизации объектов НМА | | | | | | |
| 1 | Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового актива в новом отчетном периоде | 68-1 | | 09 | | |
| 2 | Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового обязательства в новом отчетном периоде | 77 | | 68-1 | | |
| 3 | Отражено списание суммы отложенного налогового актива при выбытии актива, по которому он был начислен | | 99 | | 09 | | |
| 4 | Отражено списание суммы отложенного налогового обязательства при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено | | 77 | | 99 | | |

Основными документами, подтверждающими начисление амортизации объектам НМА, возникновение и уменьшение отложенных налоговых обязательств (активов), служат бухгалтерские справки-расчеты. К возникновению разниц может приводить также использование различных сроков полезного использования объектов НМА для целей бухгалтерского и налогового учета.

Например, в бухгалтерском учете по объектам НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации). В налоговом учете по объектам НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности организации).

По объектам НМА такого рода сумма амортизации, учитываемая в бухгалтерском и налоговом учете, будет различаться, и поэтому будут возникать разницы, подлежащие учету в соответствии с нормами ПБУ 18/02. В данном случае расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, будет меньше величины расхода на амортизацию, принимаемого к учету в целях налогообложения прибыли, что приводит к возникновению налогооблагаемой временной разницы.

Из рассмотренных ранее способов (методов) начисления амортизации объектов НМА, единственным способом, обеспечивающим одинаковый порядок учета расходов в виде амортизационных отчислений для целей бухгалтерского и налогового учета, является линейный способ. Только при использовании линейного способа возможно совпадение сумм амортизационных отчислений, в одинаковом порядке учитываемых для целей бухгалтерского и налогового учета. При прочих равных условиях такое совпадение возможно при односменном выполнении ряда условий.

В частности, в бухгалтерском и налоговом учете должны совпадать:

* первоначальная стоимость объекта НМА;
* срок полезного использования объекта НМА;
* момент начала начисления амортизации объекта НМА.

При соблюдении перечисленных выше условий бухгалтерский и налоговый учет указанных расходов будет совпадать и применения норм ПБУ 18/02 не потребуется.

**ГЛАВА 5. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРОЧИХ РАСХОДОВ**

**5.1 Налоговый учет расходов на содержание и ремонт основных средств**

Для целей налогового учета в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 253 и п. 1 ст. 260 НК РФ расходы на содержание и ремонт основных средств относятся прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Особенности учета расходов на содержание и ремонт объектов основных средств для целей налогообложения прибыли установлены ст. 260 НК РФ.

В соответствии со ст. 260 НК РФ организация может использовать один из следующих способов налогового учета (признания) расходов на ремонт основных средств:

* предстоящие расходы на ремонт за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств равномерно включаются в расходы производства (расходы на продажу) отчетного (налогового) периода;
* резерв на ремонт основных средств не создается, расходы на ремонт одновременно включаются в расходы на производство (расходы на продукцию) отчетного (налогового) периода в размере фактических затрат.

Если резерв на ремонт основных средств не создается, то в соответствии с п. 1 ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств признаются для целей налогообложения в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

В соответствии с п. 5 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных ст. 260 НК РФ. Для целей налогового учета осуществлением расходов на ремонт основных средств признается момент подтверждения выполнения ремонтных работ и подписания акта выполненных работ.

В соответствии со ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на ремонт основных средств признаются только после их фактической оплаты. В налоговой отчетности фактические расходы на ремонт основных средств показываются в общей сумме расходов по строке 50 и расшифровываются по строке 051 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. Эти расходы показываются по строке 051 как расходы, произведенные в соответствии со ст. 260 НК РФ.

В конечном итоге расходы на ремонт основных средств будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

В соответствии с п. 3 ст. 260 НК РФ для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного учета расходов на проведение ремонтов основных средств для целей налогового учета организациям предоставлено право по созданию резервов под предстоящие ремонты основных средств. Выбранный способ признания расходов на проведение ремонтов основных средств организация должна отразить в учетной политике организации для целей налогообложения.

При создании резерва под предстоящие ремонты основных средств фактически осуществленные расходы на ремонт основных средств в течение налогового периода не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Фактические расходы на ремонт основных средств могут быть учтены в составе расходов только по окончании налогового периода, если их сумма окажется больше суммы созданного резерва. Порядок формирования резерва под предстоящие ремонты основных средств определяется ст. 324 НК РФ, согласно которой данный резерв формируется за счет отчислений, производимых в течение года, на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода.

Согласно п. 2 ст. 324 НК РФ размер отчислений в такой резерв должен рассчитываться исходя из совокупной стоимости объектов основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Совокупная стоимость объектов основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых объектов основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв. Для расчета совокупной стоимости амортизируемых объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 года, должна приниматься восстановительная стоимость, определяемая в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ.

При определении нормативов отчислений в резерв организация обязана определить предельную сумму отчислений в резерв исходя из: периодичности осуществления ремонта объекта основных средств; частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций); сметной стоимости указанного ремонта основных средств. Установлено, что суммы резерва не могут превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Для правильного формирования резерва на текущий год организации необходимы следующие данные:

* первоначальная стоимость амортизируемых основных средств на начало налогового периода;
* фактическая сумма расходов на ремонт за предыдущие три года и частное от этой суммы при делении на три;
* график проведения ремонтов, в том числе приходящихся на текущий налоговый период;
* сметная стоимость указанных ремонтов;
* перечень основных средств, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта;
* график проведения ремонта указанных основных средств, в котором указывается период осуществления ремонтных работ и их сметная стоимость.

**Пример**. Допустим, что организация создает резерв на ремонт основных средств на 2005 год. Первоначальная стоимость всех амортизируемых основных средств 01.01.2005 г. составляет 1 800 000 руб. Предполагаемый объем ремонтных работ на 2005 год составляет 200 000 руб. Сумма фактических расходов на ремонт основных средств за предыдущие три года составляла: в 2002 году - 150 000 руб., в 2003 году - 170000 руб., в 2004 году - 220 000 руб.

Предельная сумма резерва на 2005 год составит 180 000 руб. [(150 000 руб. + 170 000 руб. + 220 000 руб.): 3 года]. С учетом этой суммы норматив отчислений в резерв составит 10%: [(180000 руб.: 1 800 000 руб.) × 100 %]. Этот норматив должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения на 2005 год.

Общая сумма резерва (180 000 руб.) равномерно включается в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода. В зависимости от того, как организация рассчитывается с бюджетом, указанная сумма включается в состав расходов ежемесячно по 1/12 (по 180 000 руб. : 12 мес. = 15 000 руб.) или ежеквартально по 1/4 (по 180 000 В : 4 кв. = 45 000 руб.).

Если организация накапливает средства для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

При создании организацией резерва 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 отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Например, сумма созданного резерва на 2005 год составляла 180 000 руб., а фактические расходы на ремонт основных средств составили 200 000 руб. В этом случае годовая сумма отчислений в резерв (180 000 руб.), увеличенная на сумму превышения фактических расходов на ремонт над суммой созданного резерва (на 20 000 руб.), показывается в сумме 200 000 руб. по строке 051 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО за 2005 год.

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 для целей налогообложения включается в состав внереализационных доходов организации.

Например, сумма созданного резерва на 2005 год составляла 180 000 руб., а фактические расходы на ремонт составили 150 000 руб. В этом случае остаток средств неиспользованного резерва в сумме 30 000 руб. показывается по строке 100 Приложения 6 к листу 02 «Внереализационные доходы» декларации по НПО.

В случае, когда организация осуществляет накопление средств для финансирования особо сложного или дорогого капитального ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав до ходов для целей налогообложения. В этом случае фактические расходы на проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта следует учитывать отдельно. В целях облегчения учетного процесса желательно, чтобы резервы на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадали как по суммам, так и по срокам, на которые они созданы.

Для целей налогового учета положения ст. 260 НК РФ применяются также в отношении расходов на ремонт основных средств у арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено. В данном случае расходы на ремонт основных средств, произведенные арендатором, также рассматриваются как прочие расходы, связанные с производством и реализацией, и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

При применении в бухгалтерском учете способа признания расходов на ремонт основных средств, отличающегося от способа, применяемого в налоговом учете, могут возникнуть различия, которые соответственно могут вызвать необходимость применения норм ПБУ 18/02. В частности, выше отмечалось, что способ учета затрат на ремонт объектов основных средств с использованием счета учета расходов будущих периодов в налоговом учете не предусмотрен. В случае использования данного способа учета затрат в бухгалтерском учете, в налоговом учете фактические расходы на ремонт основных средств будут полностью признаны в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

В соответствии с ПБУ 18/02 в случаях, когда расход, учтенный в целях бухгалтерского учета, меньше величины расхода, принимаемого к налоговому учету, возникает налогооблагаемая временная разница, которая является источником образования отложенного налогового обязательства, определяемого как произведение налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается в качестве долгосрочного обязательства по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В последующих отчетных периодах по мере списания расходов будущих периодов на расходы на производство будет происходить уменьшение возникшей налогооблагаемой временной разницы и, соответственно, будет уменьшаться величина отложенного налогового обязательства.

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств отражается по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»). Допустим, что организация в отчетном году не создавала резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета. С целью равномерного включения расходов на ремонт в расходы на производство отчетного года организация предварительно включает их в расходы будущих периодов.

В соответствии с учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета расходы будущих периодов затем равномерно в течение отчетного периода включаются в расходы на производство. Допустим, что ремонт объекта основных средств был выполнен подрядным способом в марте отчетного года. Стоимость работ по договору с подрядной организацией составила 118000 руб., в том числе НДС – 18 000 руб. В отчетном году ремонтные работы больше не производились. Стоимость ремонтных работ включена в состав расходов будущих периодов и подлежит равномерному списанию с марта по декабрь отчетного, т.е. в течение 10 месяцев.

В бухгалтерском учете указанные выше операции будут отражены проводками, представленными в таблице 21.

Таблица 21

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Отражена стоимость ремонта объекта ОС, выполненного в марте отчетного года подрядным способом (без учета НДС) | 97 | 60 | 100000 |
| 2 | Отражена сумма НДС от стоимости выполненных работ | 19-3 | 60 | 18000 |
| 3 | Произведена оплата подрядной организации за законченный ремонт объекта ОС (включая НДС) | 60 | 51 | 118000 |
| 4 | Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная подрядной организации | 68-2 | 19-3 | 18000 |
| 5 | Ежемесячная часть расходов будущих периодов за март отчетного года включена в расходы на производство (100000 руб. : 10 мес.) | 20 | 97 | 10000 |
| 6 | В апреле-декабре отчетного года ежемесячно отражается списание расходов будущих периодов на расходы на производство (по 10 000 руб. в месяц) | 20 | 97 | 10000 |

В бухгалтерской отчетности за 1-й квартал отчетного года в составе себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг (строка отчета о прибылях и убытках) будет отражена только сумма 10 000 руб., списанная в марте из состава расходов будущих периодов на расходы на производство.

Остальные расходы на ремонт основных средств будут отражены нарастающим итогом по строке 020 отчета о прибылях и убытках в следующих суммах:

* в отчете за первое полугодие – 40 000 руб.;
* в отчете за 9 месяцев – 70 000 руб.;
* в отчете за год – 100 000 руб.

В связи с тем, что организацией заранее не был создан резерв под предстоящие ремонты основных средств, то в налоговом учете все произведенные расходы на ремонт должны быть признаны в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Фактические расходы на ремонт в сумме 100 000 руб. должны быть показаны по строке 051 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанных с производством и реализацией» декларации по НПО за 1-й квартал отчетного года. В конечном итоге эта сумма будет отражена в общей сумме расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, по строке 020 листа 02«Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО за 1-й квартал отчетного года. Таким образом, в бухгалтерском учете расходы на ремонт основных средств за март отчетного года будут признаны в сумме 10 000 руб., а в налоговом учете в сумме 100 000 руб.

Расходы, учитываемые в налоговом учете, превышают расходы, учитываемые в бухгалтерском учете, на 90 000 руб. (100 000 – 10 000). Данная разница в сумме 90 000 руб. является налогооблагаемой временной разницей, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства в сумме 21 600 руб. (90 000 × 24 %/100 %). На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах. В бухгалтерской отчетности сумма 21 600 руб. должна быть отражена по строке 142 «Отложенные налоговые обязательства» отчета о прибылях и убытках за 1-й квартал отчетного года.

В последующих отчетных периодах по мере списания расходов будущих периодов на расходы на производство будет происходить уменьшение возникшей налогооблагаемой временной разницы и, соответственно, будет уменьшаться величина отложенного налогового обязательства. По условиям данного примера в течение отчетного года в бухгалтерском учете ежемесячно будет отражаться списание расходов на ремонт в сумме 10 000 руб., а в налоговом учете указанные расходы больше не будут списываться. С уменьшением налогооблагаемой временной разницы ежемесячно на сумму 2 400 руб. (10 000 руб. × 24 %/100 %), будет уменьшаться (погашаться) отложенное налоговое обязательство и, соответственно, учитываться сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет.

В бухгалтерском учете возникновение и последующее уменьшение (погашение) отложенного налогового обязательства может быть отражено проводками, представленными в таблице 22.

Таблица 22

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| МАРТ - отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного в отчетном периоде (90 000 руб. × 24 %/100 %) | 68-01 | 77 | 21 600 |
| АПРЕЛЬ - соответствующая часть расходов будущих периодов включена в расходы на производство (100 000 руб.: 10 мес.) | 20 | 97 | 10000 |
| АПРЕЛЬ - отражено частичное уменьшение отложенного налогового обязательства (21 600 руб.: 9 мес.) | 77 | 68-01 | 2400 |
| и т.д. ежемесячно до окончания отчетного года | | | |
| ДЕКАБРЬ - соответствующая часть расходов будущих периодов включена в расходы на производство (100 000 руб.: 10 мес.) | 20 | 97 | 10 000 |
| ДЕКАБРЬ - отражено частичное уменьшение отложенного налогового обязательства (21 600 руб.: 9 мес.) | 77 | 68-1 | 2400 |

В конце отчетного года отложенное налоговое обязательство будет полностью погашено и расходы на ремонт основных средств, учтенные для целей бухгалтерского и налогового учета сравняются. По итогам отчетного года в отчете о прибылях и убытках по строке 020 будет отражена сумма 100 000 руб. Аналогично, в декларации по налогу на прибыль организаций за отчетный год по строке 051 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» также будет отражена сумма 100 000 руб.

В других аналогичных ситуациях также могут возникать временные разницы, приводящие к образованию отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств. Во избежание учета временных разниц в соответствии с ПБУ 18/02 представляется целесообразным предусмотреть в учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения одинаковые способы признания расходов на ремонт основных средств.

В частности, если резерв на ремонт основных средств не создается в бухгалтерском учете, то не надо создавать его для целей налогообложения. В таком случае в бухгалтерском и налоговом учете расходы на ремонт будут единовременно в размере фактических затрат списаны в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они произведены. Если организация решает для целей налогообложения создать резерв на ремонт основных средств, то данный резерв надо создавать и для целей бухгалтерского учета.

Так как в бухгалтерском учете нормативно не установлены четкие критерии по порядку формирования резервов на ремонт основных средств, то во избежание учета разниц в соответствии с ПБУ 18/02 представляется целесообразным в бухгалтерском учете использовать тот же порядок образования данного резерва, который используется в налоговом учете.

**5.2 Налоговый учет представительских расходов**

В соответствии с подп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ представительские расходы учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ для целей налогообложения прибыли представительские расходы признаются в пределах норм. Согласно установленному нормативу представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов организации на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Для целей нормирования указанные расходы определяются нарастающим итогом по окончании налогового периода (отчетного года). В соответствии с п. 42 ст. 270 НК РФ представительские расходы в части, превышающей указанную предельную величину, не учитываются для целей налогообложения прибыли. Для целей нормирования представительских расходов на основании ст. 255 НК РФ величина расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период должна определяться по начисленным, а не фактически выплаченным суммам.

В связи с этим при расчете представительских расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, за основу следует брать сумму начисленной за соответствующий период оплаты труда. Состав представительских расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, установлен п. 2 ст. 264 и состоит из расходов, перечисленных в подразделе 1.1.

В соответствии с Письмом Министерства финансов РФ от 09.06.2004 г. 103-02-05/1/49 при проведении официального приема в состав представительских расходов могут также включаться расходы организации на алкогольную продукцию. При этом установлено, что расходы на алкогольную продукцию могут включаться в представительские расходы, которые учитываются в размере, не превышающем 4 % от расходов организации на оплату труда за отчетный (налоговый) период, в случае их осуществления размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок).

Это означает, что нормируемые представительские расходы, не превышающие 4 % от расходов на оплату труда, должны включать в себя не только расходы на алкогольную продукцию, но и другие виды представительских расходов. Если всю сумму нормируемых представительских расходов потратить только на алкогольную продукцию, то налоговая инспекция вряд ли признает эти расходы экономически обоснованными и соответствующими критериям ст. 252 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ при признании расходов методом начисления расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, представительские расходы в пределах установлении норм, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются косвенными расходами и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления представительских расходов признается дата утверждения авансового отчета.

В соответствии со ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, представительские расходы признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты.

В налоговой отчетности представительские расходы в пределах установленных норм показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации. Представительские расходы сверх установленных норм показываются в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, по строке 290 и в том числе по строке 300 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларант НПО.

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ суммы НДС по расходам, принимаемым для целей налогообложения прибыли в пределах установленных норм, подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Таким образом, сумма НДС, уплаченная в составе представительских расходов, может быть принята к вычету при исчислении НДС в части расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, при наличии соответствующих оправдательных документов.

В общем случае в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении организацией-нало-гоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, после принятия приобретенных товаров (работ, услуг) к учету.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС по сверхнормативным расходам не уменьшают налогооблагаемую прибыль и относятся за счет собственных средств организации. Сумма НДС, приходящаяся на сверхнормативные представительские расходы, признается в составе прочих внереализационных расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Суммы НДС, приходящиеся на сверхнормативные представительские расходы, отражаются в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Из изложенного выше материала видно, что в налоговом учете представительские расходы принимаются в пределах установленных норм, а в бухгалтерском учете все представительские расходы, в том числе произведенные сверх установленных норм, учитываются в полном объеме. В случае, когда произведенные организацией расходы отличаются от суммы расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, возникает необходимость в применении норм ПБУ 18/02. Так, в случае превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения прибыли, по которым имеются ограничения по расходам, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 возникает постоянная разница.

Забегая вперед, отметим, что по всем нормируемым расходам (т.е. не расходам, по которым имеются ограничения), в случае превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения прибыли, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 будет возникать постоянная разница. Величина постоянной разницы определяется как разница между суммой данного вида расходов, учтенной в бухгалтерском учете, и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете.

Для данного случая величина постоянной разницы равна сумме сверхнормативных представительских расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде. Кроме того, если в составе сверхнормативных прочих расходов был уплачен НДС, то в бухгалтерском учете должна быть признана постоянная разница в виде суммы НДС, приходящейся на эти сверхнормативные расходы.

Данная норма вытекает из п. 7 ст. 171 НК РФ, согласно которому суммы НДС по расходам, принимаемым для целей налогообложения, пришли в пределах установленных норм, подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

Сумма НДС, приходящаяся на сверхнормативные представительские расходы, признается в составе прочих внереализационных расходов и не уменьшает налогооблагаемую прибыль, т.е. относится за счет собственных средств организации.

Постоянная разница при формировании налогооблагаемой прибыли приводит к образованию постоянного налогового обязательства, которое признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Постоянное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»). В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

**Пример**. Допустим, что в 4-м квартале 2004 г. организация осуществила расходы на прием представителя иностранной организации, прибившего для установления взаимного сотрудничества.

Для проведения переговоров с организацией, занимающейся оказанием услуг по переводу, был заключен договор о предоставлении перевод-чика для обеспечения перевода во время проведения представительских мероприятий. Стоимость услуг переводчика по договору составила 11 800 руб., в том числе НДС – 1 800 руб. Также был заключен договор с транспортной организацией о предоставлении автомобиля для обеспечения доставки представителя иностранной организации к месту проведения переговоров и обратно. Стоимость услуг транспортной организации по договору составила 5 900 руб., в том числе НДС – 900 руб.

Для буфетного обслуживания участников переговоров через подотчетное лицо были приобретены продукты (чай, кофе, минеральная вода, печенье т.п.) на общую сумму 4 720 руб., в том числе НДС – 720 руб. В процессе переговоров организация провела официальный прием, (например, обед в ресторане). Стоимость официального приема составила 23 600 руб., в том числе НДС – 3 600 руб. Общая сумма представительских расходов, осуществленных в этом квартале, составила 46 020 руб., в том числе НДС – 7 020 руб. Других представительских расходов организация в 2004 г. не осуществляла.

Допустим, что расходы на оплату труда для целей как бухгалтерского, так и налогового учета за отчетный (календарный) год составили 850 000 руб. Для определения доходов и расходов в целях налогообложения прибыли организация использует метод начисления.

По условиям примера расходы на оплату труда за календарный год составляют 850 000 руб., и поэтому для целей налогового учета организация может признать представительские расходы в сумме, не превышающей 34 000 руб. (850 000 руб. × 4 %/100 %). С учетом этой суммы сверхнормативные представительские расходы за календарный год составят 5 000 руб. (46 020 руб. - 7 020 руб. - 34 000 руб.). С учетом установленных норм организация в 4-м квартале может принять к вычету НДС в сумме 6 120 руб. (34 000 руб. × 18 %). НДС в сумме 900 руб. (7 020 руб. - 6 120 руб.), приходящийся на сверхнормативные представительские расходы, вычету не подлежит и должен быть отнесен на прочие внереализационные расходы.

Превышение норм представительских расходов приводит к возникновению постоянной разницы в сумме 5 900 руб. (5 000 руб. + 900 руб). Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства в сумме 1 416 руб. (5 900 руб. × 24 %/100 %). На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период (табл. 23).

Таблица 23

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Выданы подотчетному лицу из кассы наличные денежные средства на приобретение продуктов для буфетного обслуживания | 71 | 50 | 4720 |
| 2 | Отражена сумма НДС от стоимости приобретенных продуктов (на основании счета -фактуры) | 19-3 | 71 | 720 |
| 3 | Учтены расходы на буфетное обслуживание, указанные в авансовом отчете подотчетного лица | 44 | 71 | 4000 |
| 4 | Отражена оплата услуг организации, предоставляющей переводчика на время переговоров (включая НДС) | 60 | 51 | 11800 |
| 5 | Затраты по услугам переводчика (без учета НДС) учтены в составе представительских расходов | 44 | 60 | 10000 |
| 6 | Отражена сумма НДС от стоимости оказанных услуг переводчика | 19-3 | 60 | 1 800 |
| 7 | Отражена оплата организации, предоставляющей транспортные услуги на время переговоров (включая НДС) | 60 | 51 | 5900 |
| 8 | Затраты по транспортным услугам (без учета НДС) учтены в составе представительских расходов | 44 | 60 | 5000 |
| 9 | Отражена сумма НДС от стоимости оказанных транспортных услуг | 19-3 | 60 | 900 |
| 10 | Отражена оплата расходов на проведение официального приема (включая НДС) | 60 | 51 | 23600 |
| 11 | Учтены расходы организации на проведение официального приема | 44 | 60 | 20000 |
| 12 | Отражена сумма НДС от суммы расходов на проведение официального приема | 19-3 | 60 | 3600 |
| 13 | Предъявлены к вычету суммы НДС по представительским расходам в пределах норм | 68-2 | 19-3 | 6120 |
| 14 | Сумма НДС по сверхнормативным представительским расходам отнесена на внереализационные расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль | 91-2 | 19-3 | 900 |
| 15 | Списаны на себестоимость продаж расходы на продажу (списание представительских расходов в полной сумме производится в конце отчетного месяца в составе всех расходов на продажу) | 90-2 | 44 | 39000 |
| 16 | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного в отчетном периоде по представительским расходам | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | 68-1 | 1 416 |

В бухгалтерской отчетности постоянное налоговое обязательство справочно отражается по строке 200 отчета о прибылях и убытках (форма 2) и учитывается при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль (строка 150 формы № 2), признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения.

**5.3 Налоговый учет расходов на рекламу**

В соответствии с подп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на рекламу учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ для целей налогообложения сходы по отдельным видам рекламы признаются в пределах норм. Согласно абзацу 2-4 п. 4 ст. 264 НК РФ в перечень ненормируемых расходов на рекламу включены:

* расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
* расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
* расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услуг, товарных знаках и знаках обслуживания, и/или о самой организации, уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Данный перечень ненормируемых расходов на рекламу является закрытым и расширительному толкованию не подлежит. Согласно абзацу 5 п. 4 ст. 264 НК РФ в перечень нормируемых расходов на рекламу включены:

* расходы организации на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний;
* расходы на все иные виды рекламы, не указанные в абзацах 2-4 п. 4 ст. 264 НК РФ.

В отличие от ненормируемых рекламных расходов перечень нормируемых расходов на рекламу является открытым. Например, к иным видам рекламы могут относиться участие организации в конференции, в программе которой предусмотрено выступление ее представителей с докладом о деятельности организации, носящим рекламный характер, затраты на проведение презентаций, расходы на изготовление визитных карточек (если они содержат информацию о характере деятельности организации, выпускаемых или реализуемых товарах, работах, услугах).

Указанные нормируемые расходы на рекламу, осуществленные организацией в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ. Для целей нормирования указанные расходы определяются нарастающим итогом по окончании налогового периода (отчетного года).

В соответствии с приказом МНС РФ от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150 выручка от реализации должна определяться исходя из выручки от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручки от реализации имущественных прав.

В соответствии с п. 44 ст. 270 НК РФ нормируемые расходы на рекламу в части, превышающей указанную выше предельную величину, а также расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, не учитываются для целей налогообложения прибыли

На основании ст. 249 и п. 1 ст. 248 НК РФ при исчислении базы для расчета предельного размера нормируемых видов рекламных расходов, учитывается выручка от реализации без учета сумм налогов, предъявленных организацией покупателю товаров, работ, услуг, имущественных прав, т.е. без учета НДС и акцизов. При этом следует иметь в виду, что выручка для целей исчисления данного норматива определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ при признании расходов методом начисления расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы на рекламу в пределах установленных норм, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются косвенными расходами и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 2 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления расходов на рекламу признается дата подписания акта приемки-передачи услуг (работ).

В соответствии со ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на рекламу признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты.

Кроме того, при признании в налоговом учете организации расходов на рекламу необходимо, чтобы они были произведены для осуществления деятельности, направленной для получения дохода. В налоговой отчетности расходы на рекламу в пределах установленных норм показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Расходы на рекламу сверх установленных норм показываются в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, по строке 290 и в том числе по строке 300 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

В общем случае, в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по расходам на рекламу, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении организацией-налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, после принятия приобретенных товаров (работ, услуг) к учету.

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ в случае, если согласно главе 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Данная норма означает, что налоговый вычет по НДС по сверхнормативным рекламным расходам не производится.

Таким образом, сумма НДС, уплаченная в составе расходов на рекламу, может быть принята к вычету при исчислении НДС в части расходов, учитываемых (принимаемых к вычету) при исчислении налога на прибыль, при наличии соответствующих оправдательных документов.

Сумма НДС, приходящаяся на сверхнормативные расходы на рекламу, признается по итогам года в составе внереализационных расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Сумма НДС, приходящаяся на снерхнормативные расходы на рекламу, отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Из изложенного выше материала видно, что в налоговом учете отдельные виды расходов на рекламу принимаются в пределах установленных норм, а в бухгалтерском учете все расходы на рекламу, в том числе сверх установленных норм, учитываются в полном объеме. В случае, когда произведенные организацией расходы отличаются от сумм расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, возникает необходимость в применении норм ПБУ 18/02.

Аналогично представительским расходам, при превышении фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения были, по которым имеются ограничения по расходам, в соответствии с ПБУ 18/02 возникает постоянная разница. Постоянная разница образуется за счет сверхнормативных расходов на рекламу, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде.

Размер расходов на рекламу, принимаемых при исчислении налога на прибыль, организации должны проверять в течение года – за каждый отчетный период, а также в целом за налоговый период. Нормы расходов на рекламу организации рассчитывают нарастающим итогом с начала года, и не учтенные в одном отчетном периоде расходы на рекламу могут быть признаны в другом.

Тем не менее, в соответствии с ПБУ 18/02 сверхнормативные расходы – это всегда постоянная разница, которую при дальнейшем соблюдении норматива нужно будет погасить. Если организация не укладывается в нормы расходов на рекламу по итогам налогового периода (текущий год), то в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 организация в таком случае должна признать в бухгалтерском учете постоянную разницу. Кроме того, в такой ситуации в бухгалтерском учете должна быть признана постоянная разница в виде суммы НДС, приходящейся на сверх нормативные расходы на рекламу.

Постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию постоянного налогового обязательства, под которым понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

**Пример**. Допустим, что организация для определения доходов и расходов в целях налогообложения прибыли использует метод начисления. Условно примем, что организация представляет налоговую отчетность поквартально. В 1-м и 2-м кварталах 2004 г. расходов на рекламу организации не было. В 3-м и 4-м кварталах 2004 г. организация изготавливала и размещала рекламу через рекламное агентство.

Допустим, что в 3-м квартале 2004 г. организация осуществила расходы на рекламу, подлежащие нормированию в целях налогообложения прибыли, в сумме 47 200 руб., в том числе НДС – 7 200 руб. При этом выручка от реализации за 9 месяцев 2004 г. без НДС составила 4,2 млн. руб. В бухгалтерском учете нормируемые расходы на рекламу за 3-й квартал должны быть отражены полностью в сумме 40 000 руб.

Максимальный размер расходов на рекламу, который может быть признан в налоговом учете за 9 месяцев 2004 г., составит 42 000 руб. (4 20 000 руб. × 1 %). Полученная сумма показывает, что в 3-м квартале 2004 г. организация не превысила установленный норматив расходов на рекламу и может полностью признать в налоговом учете расходы на рекламу сумме 40 000 руб., а также предъявить к вычету НДС в сумме 7 200 руб. Таким образом, в данном случае и в бухгалтерском, и в налоговом учете будет принята одна и та же сумма расходов на рекламу, и разницы учетах не возникает.

Допустим, что в 4-м квартале 2004 г. организация осуществила расходы на рекламу, подлежащие нормированию в целях налогообложения прибыли, в сумме 35 400 руб., в том числе НДС – 5 400 руб. При этом выручка от реализации за 4-й квартал 2004 г. без НДС составила 2,3 млн. руб. В бухгалтерском учете рекламные расходы за 4-й квартал должны быть отражены полностью в сумме 30 000 руб.

За весь 2004 г. расходы на рекламу составят 70 000 руб. (40 000 + 30000). Максимальный размер расходов на рекламу, который может быть признан в налоговом учете за весь 2004 г., составит 65 000 руб. [(4 200 000 руб. + 2 300 000 руб.) × 1 %]. С учетом этой суммы сверхнормативные расходы на рекламу за весь 2004 г. составят 5 000 руб. (70 000 – 65 000). Таким образом, в 4-м квартале организация может предъявить к вычету НДС только от суммы 25 000 руб., т.е. - 4 500 руб. (25 000 руб. × 18 %). НДС в сумме 900 руб. [(5 400 руб. - 4 500 руб.) или (5 000 руб. × 18 %)], приходящийся на сверхнормативные расходы на рекламу, вычету не подлежит и должен быть отнесен на внереализационные расходы.

Превышение норм расходов на рекламу приводит к возникновению постоянной разницы в сумме 5 900 руб. (5 000 руб. + 900 руб.). Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства в сумме 1 416 руб. (5 900 руб. × 24 %/100 %). На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период (табл. 24).

Таблица 24

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | | Корреспондирующие счета | | | | Сумма, руб. | |
| Дебет | | Кредит | |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в 3-м квартале 2004 г. | | | | | | | | |
| 1 | Перечислена оплата рекламному агентству за оказанные рекламные услуги согласно расчетным документам (включая НДС) | | 60 | 51 | | 47200 | | |
| 2 | Отражена стоимость оказанных рекламных услуг (без учета НДС) | | 44 | 60 | | 40000 | | |
| 3 | Отражена сумма НДС от стоимости рекламных услуг | | 19-3 | 60 | | 7200 | | |
| 4 | Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам | | 68-2 | 19-3 | | 7200 | | |
| 5 | Списаны на себестоимость продаж расходы на рекламу | | 90-2 | 44 | | 40000 | | |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в 4-м квартале 2004 г. | | | | | | | | |
| 6 | Перечислена оплата рекламному агентству за оказанные рекламные услуги согласно расчетным документам (включая НДС) | 60 | | 51 | | | | 35400 |
| 7 | Отражена стоимость оказанных рекламных услуг (без учета НДС) | 44 | | 60 | | | | 30000 |
| 8 | Отражена сумма НДС от стоимости рекламных услуг | 19-3 | | 60 | | | | 5400 |
| 9 | Предъявлена к вычету сумма НДС по расходам на рекламу в пределах норматива | 68-2 | | 19-3 | | | | 4500 |
| 10 | Сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу отнесена на внереализационные расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль | 91-2 | | 19-3 | | | | 900 |
| 11 | Списаны на себестоимость продаж расходы на рекламу | 90-2 | | 44 | | | | 30000 |
| 12 | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного по итогам отчетного года по расходам на рекламу | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | | 68-1 | | | | 1 416 |

**Пример**. Допустим, что основные условия и данные примера 5.2 сохраняются, за исключением следующих данных:

* выручка от реализации за 9 месяцев 2004 г. без НДС составляет 3,5 млн. руб.;
* расходы на рекламу за 4-й квартал 2004 г. составляют 23 600 руб., в том числе НДС – 3 600 руб.

По условиям примера в бухгалтерском учете нормируемые расходы на рекламу за 3-й квартал должны быть отражены полностью в сумме 40 000 руб. Максимальный размер расходов на рекламу, который может быть признан в налоговом учете за 9 месяцев 2004 г., составит 35 000 руб. (3 500 000 руб. × 1 %). С учетом этой суммы сверхнормативные расходы на рекламу за 9 месяцев 2004 г. составят 5 000 руб. (40 000 - 35 000).

Так как год еще не окончен и организация рассчитывает в будущем квартале также получать выручку от реализации, то, несмотря на норматив, организация в 3-м квартале может предъявить к вычету всю сумму НДС от стоимости рекламных услуг, т.е. 7 200 руб. Превышение норматива расходов на рекламу приводит к возникновению постоянной разницы в сумме 5 000 руб. (40 000 - 35 000). Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства в сумме 1 200 руб. (5 000 руб. × 24 %). На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за 3-й квартал 2004 г.

По условиям примера в бухгалтерском учете нормируемые расходы на рекламу за 4-й квартал должны быть отражены полностью в сумме 20 000 руб. Таким образом, за весь 2004 г. расходы на рекламу составят 60 000 руб. (40 000 + 20 000). Максимальный размер расходов на рекламу, который может быть признан в налоговом учете за весь 2004 г., составит 58 000 руб. [(3 500 000 руб. + 2 300 000 руб.) × 1 %].

С учетом этой суммы сверхнормативные расходы на рекламу за весь 2004 г. составят 2 000 руб. (60 000 - 58 000). При этом в 4-м квартале организация не сможет предъявить к вычету НДС, приходящийся на сверхнормативные расходы на рекламу, в сумме 160 руб. (2 000 руб. × 18 %). Таким образом, за весь 2004 г. из-за превышения норм расходов на (рекламу постоянная разница составит 2 360 руб. (2 000 + 360). Полученная сумма меньше величины постоянной разницы, учтенной в 3-м квартале 2004 г., на сумму 2 640 руб. (5 000 - 2 360).

Исходя из этой суммы, по итогам года необходимо погасить ранее начисленное и учтенное постоянное налоговое обязательство на сумму 633 руб. 60 коп. (2 640 руб. × 24 %/100 %). На эту сумму должна быть уменьшена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за 4-й квартал 2004 г. Таким образом, по итогам года при исчислении налогооблагаемой прибыли будет учтено постоянное налоговое обязательство только в сумме 566 руб. 40 коп. [(1 200 руб. - 633 руб. 60 коп.) или (2 360 руб. × 4 %/100 %)].

Таблица 25

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | | | | | Корреспондирующие счета | | | Сумма, руб. | | |
| Дебет | | Кредит |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в 3-м квартале 2004 г. | | | | | | | | | | | |
| 1 | | Перечислена оплата рекламному агентству за оказанные рекламные услуги согласно расчетным документам (включая НДС) | | 60 | | | | 51 | | 47200 | |
| 2 | | Отражена стоимость оказанных рекламных услуг (без учета НПО | | 44 | | | | 60 | | 40000 | |
| 3. | | Отражена сумма НДС от стоимости рекламных услуг | | 19-3 | | | | 60 | | 7200 | |
| 4 | | Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам | | 68-2 | | | | 19-3 | | 7200 | |
| 5 | | Списаны на себестоимость продаж расходы на рекламу | | 90-2 | | | | 44 | 40000 | | |
| 6 | | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного за отчетный период по расходам на рекламу | | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | | | | 68-1 | 1200 | | |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в 4-м квартале 2004 г. | | | | | | | | | | | |
| 7 | | | Перечислена оплата рекламному агентству за оказанные услуги по рекламе согласно расчетным документам (включая НДС) | | 60 | | | 51 | | | 23600 |
| 8 | | | Отражена стоимость оказанных рекламных услуг (без учета НДС) | 44 | | | 60 | | | 20000 | |
| 9 | | | Отражена сумма НДС от стоимости услуг по рекламе | 19-3 | | | 60 | | | 3600 | |
| 10. | | | Предъявлена к вычету сумма НДС по расходам на рекламу в пределах норматива | 68-2 | | | 19-3 | | | 3240 | |
| 11 | | | Сумма НДС по сверхнормативным расходам на рекламу отнесена на внереализационные расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль | 91-2 | | | 19-3 | | | 360 | |
| 12 | | | Списаны на себестоимость продаж расходы на рекламу | 90-2 | | | 44 | | | 20000 | |
| 13 | | | Погашена сумма постоянного налогового обязательства по итогам отчетного года | 68-1 | | | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | | | 633,60 | |

В бухгалтерской отчетности суммы постоянных налоговых обязательств справочно отражаются по строке 200 отчета о прибылях и убытках и учитываются при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль (строка 150 формы № 2), признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения. По условиям данного примера по строке 200 отчета о прибылях и убытках за 9 месяцев будет отражено постоянное налоговое обязательство в сумме 1 200 руб., а в отчете за год эта сумма заменится на сумму 634 руб.

Если организация хочет избежать применения норм ПБУ 18/02, то ей необходимо при осуществлении расходов по нормируемым видам рекламы придерживаться норм, установленных налоговым законодательством.

**5.4 Налоговый учет расходов на командировки**

В соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на служебные командировки учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Для целей налогообложения прибыли отдельные виды командировочных расходов признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией, только в пределах норм, утвержденных Правительством РФ.

Установлено, что для целей налогообложения прибыли могут учитываться следующие расходы:

* на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
* на наем жилого помещения;
* суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;
* на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
* консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

В соответствии со ст. 217 НК РФ не подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (освобождаются от налогообложения):

* суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством;
* фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно;
* сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа;
* расходы по найму жилого помещения;
* расходы по оплате услуг связи;
* расходы по получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Для целей налогового учета расходы по проезду к месту назначения и обратно не нормируются и компенсируются работнику полностью в размере фактических расходов при наличии подтверждающих документов (проездные билеты, квитанции об оплате за пользование постельными принадлежностями в поезде и т.п.).

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 11.03.1999 г. № 277 стоимость комплекта постельного белья может быть включена к стоимость проезда, оформленного проездным документом (билетом). По статье «найм жилого помещения» подлежат возмещению расходы на проживание в гостинице, а также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

Для целей налогового учета расходы по найму жилого помещения, подтвержденные документально, принимаются в размере фактически произведенных затрат. Размеры выплаты суточных и предельных норм возмещения расходе» по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран установлены приказом Министерства финансы РФ от 02.08.2004 г. № 64н.

Работникам геологоразведочных и топографо-геодезические организаций, выполняющим геологоразведочные и топографо-геодезические работы на территории РФ, работникам лесоустроительных организации, а также работникам старательских артелей и других коммерческих организации, занятым на разработке россыпных и небольших рудных месторождений драгоценных металлов и драгоценных камней, должно выплачиваться полевое довольствие.

Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 93 установлены следующие нормы по ежедневному полевому довольствию:

* за работу на объектах полевых работ, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области, – в размере 200 руб.;
* за работу на объектах полевых работ, расположенных в других районах, – в размере 150 руб.;
* за работу на базах геологоразведочных организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области. – в размере 75 руб.;
* за работу на базах геологоразведочных организаций, расположенных в других районах, – в размере 50 руб.

Таким образом, для целей налогообложения по налогу на прибыль и итогу на доходы физических лиц нормируются только суммы суточных и полевого довольствия.

В соответствии с подп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы на командировки признаются в налоговом учете в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата утверждения авансового отчета.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на командировки признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты. При этом расходы на командировки при кассовом методе должны приминаться в том отчетном (налоговом) периоде, в котором был утвержден финансовый отчет, но только в части, не превышающей сумму выданного раннее аванса. Если же по авансовому отчету выявлен перерасход, то сумма командировочных расходов в части перерасхода может быть учтена в составе расходов только после того, как организация погасит свою задолженность перед работником (погасит сумму перерасхода).

В налоговой отчетности командировочные расходы в пределах установленных норм показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Командировочные расходы сверх установленных норм показываются в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, по строке 290 и в том числе по строке 300 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. Основанием для вычета сумм НДС, уплаченных по расходам по проводу к месту служебной командировки и обратно (включая затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями), является сумма НДС, выделенная в проездном документе (билете).

При оплате за наличный расчет услуг по найму жилого помещения, услуг по предоставлению в пользование в поездах постельными принадлежностями, основанием для регистрации в книге покупок и вычета сумма НДС, уплаченных по таким услугам, являются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности с выделенными в них отдельной строкой суммами НДС.

В бланках строгой отчетности, подтверждающих фактическую уплату суммы налога по услугам гостиниц, по услугам по пользованию в поезде постельными принадлежностями (не включенными в стоимость проездного документа), в проездном документе (билете) выделение отдельной строкой соответствующей суммы НДС является обязательным условием для обоснования права на вычет.

Заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС должны храниться у организации-покупателя в журнале учета полученных счет-фактур. При отсутствии бланков строгой отчетности основанием для счета сумм НДС являются счет-фактура и документы, подтверждают фактическую уплату суммы налога (в том числе кассовые чеки с выделенной в них отдельной строкой суммой НДС).

Если в проездных документах (билетах), подтверждающих стоимость проезда работника из командировки к месту постоянной работы нет указаний о предъявлении к уплате суммы НДС, то данные расходы на основании подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ в полной сумме следует относить к прочим расходам, связанным с производством и/или реализацией. Оплаченные работнику расходы по проезду к месту командировки обратно, не подтвержденные документально, не учитываются для цен налогообложения, т.е. не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Кроме того, в случае оплаты эти расходы подлежат включению в доход работника, облагаемый налогом на доходы физических лиц.

При отсутствии документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения только в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством (т.е. по 12 руб. в сутки).

В соответствии с п. 3 ст. 217 НК РФ в доход, подлежащий обложению налогом на доходы физических лиц, не включаются все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ). К числу таких выплат относятся суточные и полевое довольствие, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Исходя из вышесказанного суммы компенсационных выплат в возмещение командировочных расходов, превышающих нормы, установленные законодательством РФ, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) на общих основаниях.

Данная норма подтверждается письмом МНС РФ от 17.02.2004 г. № 04-2- 06/127 «О налогообложении компенсационных выплат по возмещению расходов, связанных со служебными командировками». В бухгалтерском учете начисленные суммы НДФЛ отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (например, на субсчете 68-4 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»).

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат налогообложению единым социальным налогом (ЕСН) установленные законодательством компенсационные выплаты, связанные с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей. При оплате организацией расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не облагаются суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.

Что касается налогообложения единым социальным налогом выплат в виде суточных и полевого довольствия, выходящих за пределы норм, установленных в соответствии с законодательством, то эти суммы не являются компенсационными и не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с п. 38 ст. 270 НК РФ.

При этом п. 3 ст. 236 НК РФ предусмотрено, что вышеуказанные выплаты (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения ЕСН у налогоплательщика-органи-зации, если такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Таким образом, суточные и полевое довольствие, предусмотренные локальным актом организации и превышающие нормы, установленные законодательством РФ, не признаются объектом налогообложения по ЕСН, т.к. эти суммы не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Суммы суточных и полевого довольствия сверх установленных норм у организаций, не формирующих налоговую базу по налогу на прибыль, подлежат обложению ЕСН на основании п. 1 ст. 237 НК РФ.

Из изложенного выше материала видно, что в налоговом учете отдельные виды командировочных расходов (в частности, расходы на оплату суточных и полевого довольствия) принимаются в пределах установленных норм, а в бухгалтерском учете все командировочные расходы, в числе сверх установленных норм, учитываются в полном объеме. В случае, когда произведенные организацией командировочные расходы отличаются от сумм расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, возникает необходимость в применении норм ПБУ 18/02.

Аналогично представительским расходам, при превышении фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения прибыли, по которым имеются ограничения по расходам, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 возникает постоянная разница. Постоянная разница образуется за счет отдельных сверхнормативных командировочных расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде.

Постоянная разница при формировании налогооблагаемой прибыли приводит к образованию постоянного налогового обязательства, которое признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

**Пример**. Допустим, что организация направила своего работника в командировку с целью заключения договора с организацией, расположенной в другом городе. Работнику были выданы под отчет денежные средства в сумме 6 000 руб. Размер суточных установлен распоряжением руководителя организации в сумме 300 руб. за каждый день нахождения в командировке. Срок командировки составил четыре дня.

Согласно утвержденному по возвращении работника авансовому отчету подотчетная сумма не была им израсходована полностью. Остаток по израсходованной подотчетной сумме составил 300 руб. и был возвращен работником в кассу организации при сдаче авансового отчета.

Все расходы на командировку подтверждены оправдательными документами. Стоимость проезда работника до места командировки и обратно согласно проездным документам составила 2 140 руб., сумма НДС в проездных документах не была выделена отдельной строкой. Стоимость проживания работника в гостинице, подтвержденная бланком строгой отчетности, составила 2 360 руб., в том числе НДС в сумме 360 руб. был выделен отдельной строкой.

По условиям примера общая сумма израсходованных суточных составляет 1 200 руб., в том числе суточные в пределах норм составляет 400 руб., а сверхнормативные расходы по суточным – 800 руб. [(300 руб. – 100 руб.) × 4 дня]. Для целей налогового учета суточные могут быть признаны только в пределах установленных норм, т.е. в сумме 400 руб.

Превышение норматива расходов на суточные приводит к возникновению постоянной разницы в сумме 800 руб. Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства в сумме 192 руб. (800 руб. × 24 %/100 %).

На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период. Кроме того, от суммы суточных, превышающей установленные нормы, должен быть удержан налог на доходы физических лиц (НДФЛ), который в данном случае составит 104 руб. (800 руб. × 13 %).

Таблица 26

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| дебет | кредит |
| 1 | Выдан работнику в подотчет аванс на командировочные цели | 71 | 50 | 6000 |
| 2 | На основании авансового отчета фактические и документально подтвержденные командировочные расходы отнесены на общехозяйственные расходы без учета НДС (6000-360-300) | 26 | 71 | 5340 |
| 3 | Отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости проживания командированного работника в гостинице | 19-3 | 71 | 360 |
| 4 | Отражен возврат в кассу неизвестной расходованной подотчетной суммы | 50 | 71 | 300 |
| 5 | Предъявлена к вычету сумма НДС, относящаяся к стоимости проживания командированного работника в гостинице | 68-2 | 19-3 | 360 |
| 6 | Списаны на себестоимость продаж командировочные расходы (списание этих расходов в полной сумме производится в конце отчетного месяца в составе других прочих расходов) | 90-2 | 26 | 5340 |
| 7 | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного в отчетном периоде по командировочным расходам (суточным, выплаченным сверх установленных норм) | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | 68-1 | 192 |
| 8 | Удержан НДФЛ с суммы суточных, выплаченной сверх установленных норм | 70 | 68-4 | 104 |

В бухгалтерской отчетности постоянное налоговое обязательство справочно отражается по строке 200 отчета о прибылях и убытках (форма № 2) и учитывается при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль (строка 150 формы № 2), признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения.

Если организация хочет избежать применения норм ПБУ 18/02, то ей следует при осуществлении нормируемых видов командировочных расходов придерживаться норм, установленных налоговым законодательством.

**5.5 Налоговый учет расходов в виде сумм налогов и сборов**

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ, учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Согласно Методическим рекомендациям по налогу на прибыль в состав указанных расходов включаются все налоги и сборы, начисляемые организацией в соответствии с законодательством о налогах и сборах (единый социальный налог, транспортный налог, налог на имущество и т.д.), по которым она является налогоплательщиком.

Исключение составляют налог на добавленную стоимость и акцизы, предъявленные организацией-налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг), а также суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, которые в соответствии с п. 4 ст. 270 НК РФ не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Основанием для учета налогов и сборов являются суммы, отражаемые в налоговых декларациях по соответствующему налогу, подлежащие уплате в бюджет. Подобные расходы учитываются в том периоде, за который представляются расчеты (налоговые декларации). Налоги и сборы учитываются в составе расходов для целей налогообложения вне зависимости от того, определен ли источник уплаты подобных налогов и сборов в законодательном акте, устанавливающем порядок их уплаты.

Порядок определения налоговой базы, ставок налога, исчисления и сроков уплаты единого социального налога определяется главой 24 «Единый социальный налог» НК РФ; налога на доходы физических лиц – главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ; налога на имущество организаций – главой 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

В налоговом учете, в отличие от бухгалтерского учета, налог на имущество организаций относится не к внереализационным расходам, а включается в себестоимость продукции (работ, услуг) в качестве прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Порядок определения налоговой базы, ставок налога, исчисления и сроков уплаты транспортного налога определяются главой 28 «Транспортный налог» НК РФ, а НДС – главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ. При исчислении НДС следует также руководствоваться Методическими рекомендациями по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» части второй НК РФ, утвержденными приказом МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447.

Перечень подакцизных товаров, налоговые ставки акцизов, порядок их исчисления и уплаты в бюджет определяются главой 22 «Акцизы» НК РФ. Порядок определения налоговой базы, ставок налога, исчисления и сроков уплаты налога на прибыль организаций определяются главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. При исчислении налога на прибыль организаций следует также руководствоваться Методическими рекомендациями по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ, утвержденными приказом МНС РФ от 20.12.2002 г. № БГ-3-02/729.

В соответствии со ст. 318 НК РФ все налоги и сборы (кроме единого социального налога), начисленные в порядке, установленном подп. 1 п. 1 ст. 264 НК (т.е. за исключением налогов и сборов, перечисленных в ст. 270 НК), относятся к косвенным расходам.

В соответствии с п. 1 ст. 318 НК РФ расходы в виде сумм ЕСН, начисленных на суммы расходов на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства продукции, относятся к прямым расходам.

Единый социальный налог от сумм оплаты труда управленческого персонала организации, а также оплата труда персонала подразделений, занятых исключительно либо хранением товаров, либо заготовлением материально-производственных запасов, либо сбытом товаров, работ, услуг и т.п., учитываются в составе прочих косвенных расходов.

В соответствии с подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей признается дата начисления налогов (сборов).

В соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты организацией-налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда организация-налогоплательщик погашает указанную задолженность.

В налоговой отчетности суммы косвенных налогов и сборов, начисленные в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 264 НК (за исключением перечисленных в ст. 270 НК), показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 070 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. При этом суммы единого социального налога, не учитываемые в составе прямых расходов согласно ст. 318 НК РФ, показываются, в том числе, по строке 071 данного приложения.

Суммы ЕСН, учитываемые в составе прямых расходов согласно ст. 318 НК РФ, показываются по строке 010 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге все эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Суммы расходов в виде налогов и сборов, осуществленных организацией, но не учтенных в целях налогообложения в соответствии со ст. 270 НК, указываются по строке 290 и в том числе по строке 300 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

**5.6 Налоговый учет расходов в виде арендных (лизинговых) платежей**

В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Согласно Методическим рекомендациям по налогу на прибыль, если договором аренды предусмотрено возложение обязанности по ремонту на арендатора, расходы на ремонт арендуемых объектов основных средств, осуществленные арендатором, включаются им в состав расходов в порядке, установленном ст. 260 НК РФ. Для целей налогового учета арендатор может также учитывать в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей и/или услуг связи, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором при своей деятельности.

В соответствии со ст. 616 ГК РФ на арендатора возлагается обязанность поддерживать имущество в исправном состоянии, в том числе оплачивать коммунальные услуги, если иное не предусмотрено законом или договором аренды. Если коммунальные услуги учтены в общей сумме арендной платы, то арендатор относит все данные расходы на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Если коммунальные платежи не учтены в арендной плате, арендатор вправе относить на расходы для целей налогообложения прибыли затраты по возмещению арендодателю коммунальных платежей на основании заключенного договора на техническое содержание и обслуживание помещений только при наличии соответствующих первичных документов-счетов арендодателя, составленных на основании аналогичных документов, выставленных тепло-, водо- и энергоснабжающими организациями в отношении фактически используемых арендатором ресурсов в соответствии с договорами аренды. Для целей налогового учета имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды, включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора.

Начисление амортизационных отчислений отражается по дебету счетов учета затрат на производство или расходов на продажу в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств». Если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, арендные (лизинговые) платежи признаются расходом за вычетом сумм амортизации, начисленной по этому имуществу в соответствии со ст. 259 НК РФ.

Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора лизинга, к основной норме амортизации организация, у которой данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора лизинга, вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

В соответствии со ст. 318 НК РФ арендные (лизинговые) платежи, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, относятся к косвенным расходам.

В соответствии с подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления расходов в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество признается дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления организации документов, служащих для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, арендные (лизинговые) платежи признаются в качестве расходов для целей налогообложения прибыли только после их фактической оплаты.

В бухгалтерской отчетности расходы в виде арендных (лизинговых) платежей показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Если организация арендует федеральное имущество, имущество объектов РФ или муниципальное имущество, то расходы по аренде показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 80 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В общем случае, при использовании метода начисления расходы в виде арендных (лизинговых) платежей признаются в налоговом учете в том же порядке, что и в бухгалтерском учете, и поэтому нет необходимости в применении норм ПБУ 18/02.

**5.7 Налоговый учет расходов на содержание служебного автотранспорта**

В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на содержание служебного автотранспорта учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и организацией.

НК РФ не устанавливает ограничений (норм) по отнесению затрат на топливо и ГСМ на расходы организации, учитываемые для целей налогообложения прибыли. В то же время при признании расходов организациям следует учитывать, что ст. 252 НК РФ предусматривается включение в состав расходов, учитываемых для налогообложения прибыли, обоснованных и документально подтвержденных затрат, осуществленных (понесенных) организацией.

Для целей налогового учета в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ стоимость топлива и ГСМ как вида материально-производственных запасов определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость). При списании топлива и ГСМ в производство в налоговом учете пригоняются те же методы их оценки, что и в бухгалтерском учете.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, указанные расходы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются косвенными расходами и в полном объеме (в размере фактически произведенных затрат) относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой осуществления расходов на содержание служебного транспорта признается дата утверждения авансового отчета.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, использующих кассовый метод, указанные расходы учитываются в составе расходов после обязательного выполнения двух условий: фактической оплаты за приобретенные топлива и ГСМ, и их списания в производство.

В налоговой отчетности и расходы на содержание служебного автотранспорта показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

В общем случае бухгалтерский и налоговый учет расходов на содержание служебного автотранспорта совпадает и необходимость в применении норм ПБУ 18/02 не возникает.

**5.8 Налоговый учет расходов на оплату услуг сторонних организаций**

В соответствии со ст. 264 НК РФ учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, следующие расходы:

* на юридические и информационные услуги (подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* на консультационные и иные аналогичные услуги (подп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* на аудиторские услуги (подп. 17 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями (подп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* на услуги по охране имущества и иных услуг охранной деятельности (подп. 6 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и/или реализацией (подп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (подп. 36 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Расходы на оплату юридических, информационных, консультационных и иных аналогичных услуг, а также на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями учитываются при налогообложении прибыли независимо от того, предусмотрено ли выполнение каких-либо функций управления производством штатным расписанием организации или должностными инструкциями.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, указанные расходы, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются косвенными расходами и в полном объеме (в размере фактически произведенных затрат) относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ при признании расходов методом начисления расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

В соответствии с подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, датой признания расходов на оплату услуг сторонних организаций признается одна из следующих дат: дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров; дата предъявления организации документов, служащих основанием) для произведения расчетов; последний день отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на оплату услуг сторонних организаций признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты. При этом указанные расходы учитываются в составе расходов организации в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения.

В налоговой отчетности расходы на оплату указанных выше услуг сторонних организаций показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации. В общем случае бухгалтерский и налоговый учет расходов на оплату услуг сторонних организаций совпадает и необходимости в применении норм ПБУ 18/02 не возникает.

**5.9 Налоговый учет процентов по заемным средствам**

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ для целей налогообложения прибыли расходы в виде процентов по долговым обязательствам отнесены к внереализационным расходам и признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам включаются в состав внереализационных расходов вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и/или инвестиционного). Из этого следует, что проценты по заемным средствам принимаются для целей налогообложения прибыли в качестве только внереализационных расходов независимо от целей, на которые получены заемные средства.

В налоговом учете, например, расходы в виде процентов по долгосрочным инвестиционным кредитам, использованным для приобретения или при сооружении объекта основных средств, не включаются в первоначальную стоимость такого объекта (т.е. не увеличивают ее), и поэтому учитываются в составе внереализационных расходов. Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами.

При досрочном погашении долгового обязательства проценты определяются исходя из предусмотренной условиями договора процентной ставки с учетом положений ст. 269 НК РФ и фактического времени пользования заемными средствами. 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.

Порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа и кредита, а также другим долговым обязательствам установлен ст. 328 НК РФ. Для целей налогообложения прибыли проценты по долговым обязательствам признаются в пределах установленных норм.

Особенности отнесения процентов по полученным заемным средствам к расходам и нормирование процентов по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли установлены ст. 269 НК РФ. При определении расходов по долговым обязательствам ст. 269 НК РФ устанавливает два способа их принятия к учету в целях налогообложения прибыли.

**Первый способ** заключается в определении среднего уровня процентов, принимаемого за предельную величину процентов, признаваемых расходом. Этот способ применяется в случае, когда организация получает заемные средства от нескольких заимодавцев в течение одного отчетного периода, например, квартала.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных организацией по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по долговому обязательству, выданному в том же квартале на сопоставимых условиях.

Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, отвечающие одновременно следующим критериям:

* выданы в одинаковой валюте;
* выданы на те же сроки;
* выданы под аналогичные обеспечения;
* выданы в сопоставимых объемах.

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 организации, заявленной до начала налогового периода, исходя из принципа существенности и обычаев делового оборота. Для определения долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях, используются средства, полученные организацией от разных кредиторов одинаковой категории.

**Пример**. Допустим, что у организации имеется три долговых обязательства, выданных на сопоставимых условиях.

Таблица 27

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Долговое обязательство | Сумма основного долга (ед.) | Процентная ставка (%) |
| А | 100 | 10 |
| Б | 110 | 20 |
| В | 120 | 30 |

Увеличенная на 20 % процентная ставка, принимаемая за предельную величину процентов, признаваемых расходом, составит 24,7 %:

[(100 × 0,1 + 110 × 0,2 + 120 × 0,3) / (100+110 + 120)] × (120/100).

Исходя из полученной процентной ставки, для целей налогообложения будут приниматься расходы по долговым обязательствам А и Б – в размере фактических затрат, по долговому обязательству В – в размере 24,7 %.

Разница между фактической суммой процентов и суммой процентов, учитываемой для целей налогообложения и рассчитанной исходя из ставки 5,3 % (30 - 24,7) по долговому обязательству В, не уменьшает доходы организации в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль.

По долговым обязательствам, заключенным на срок более одного отчетного периода и не предусматривающим изменений сопоставимых условий, перерасчет среднего процента в кварталах (месяцах), следующих за кварталом (месяцем) получения организацией долгового обязательства, не производится.

**Второй способ** применяется при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях. В этом случае предельная величина процентов, признаваемых расходом для целей налогообложения, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях, и 13 % – по долговым обязательствам в иностранной валюте. Ставка 13 % предусматривается к применению с 2005 г., в 2004 г. ставка по долговым обязательствам в иностранной валюте составляла 15%.

Изменением, предусматриваемым с 2005 г. в ст. 269 НК РФ, уточняется, что организации при оформлении долгового обязательства в рублях должны руководствоваться ставкой рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дату признания расхода в виде процентов.

С 15.06.2004 г. учетная ставка рефинансирования, установленная Указанием ЦБ РФ от 11.06.2004 г. № 1443-У, установлена в размере 13 %. Исходя из этой ставки по заемным средствам, полученным после 15.06.2004 г., предельная величина процентов, которая может быть признана расходом в целях налогообложения, составляет 14,3 % (13 % × 1,1).

В случае если в долговом обязательстве предусмотрено условие «с изменением процентной ставки», то для целей налогообложения принимается фактическая ставка по договору в рублях, не превышающая действующую на дату изменения процентной ставки ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенную в 1,1 раза.

Дополнительные соглашения об изменении процентных ставок или других существенных условий договора (например, изменение вида обеспечения или суммы долга), равно как и сопоставимых условий долговых обязательств, приравниваются к выдаче нового долгового обязательства. Поэтому такое долговое обязательство учитывается при расчете среднего уровня процентов за период, в котором произошло изменение.

В соответствии с п. 8 ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы в виде процентов по договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых превышает один отчетный период, считаются осуществленными и признаются в налоговом учете на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, проценты за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) признаются для целей налогообложения только после их фактической уплаты заимодавцу. При этом проценты за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения – в момент такого погашения.

В соответствии с п. 4 ст. 328 НК РФ проценты по заемным средствам учитываются в составе расходов, подлежащих включению в налоговую базу, на основании выписки о движении денежных средств организации по банковскому счету.

В соответствии с п. 8 ст. 270 НК РФ проценты, начисленные организацией-заемщиком сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 НК РФ, в целях налогообложения прибыли не учитываются.

В налоговой отчетности расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида показываются по строке 020 Приложения 7 к листу 02 «Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» декларации по НПО. В конечном итоге сумма уплаченных процентов должна быть учтена в общей сумме внереализационных расходов по строке 040 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО.

Рассмотренные правила бухгалтерского и налогового учета расходов в виде процентов по долговым обязательствам существенно отличаются друг от друга, что приводит к необходимости применения норм ПБУ 18/02. Например, при уплате процентов по заемным средствам, привлеченным для приобретения и/или строительства основных средств, могут возникнуть следующие ситуации:

Ситуация 1. Проценты за пользование заемными средствами не превышают установленные ст. 269 НК РФ нормы. Для целей бухгалтерского учета они включаются в первоначальную стоимость объектов основных средств, а в налоговом учете учитываются в качестве внереализационных расходов. В данной ситуации величина первоначальной стоимости объекта основных средств, отражаемая в налоговом учете, будет меньше величины его первоначальной стоимости, сформированной в бухгалтерском учете.

В соответствии с ПБУ 18/02 применение в отчетном периоде разных способов признания расходов для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к возникновению налогооблагаемых временных разниц. Налогооблагаемая временная разница является источником образования отложенного налогового обязательства, которая определяется как произведение налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В последующих отчетных (налоговых) периодах по мере начисления амортизации расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, постепенно полностью будут списаны в бухгалтерском учете и сравняются с величиной этих расходов, ранее учтенных в налоговом учете. Данное обстоятельство будет приводить к постепенному уменьшению налогооблагаемых временных разниц и, соответственно, к уменьшению (погашению) отложенных налоговых обязательств.

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств отражается в учете по дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1).

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая должна увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах. В таких ситуациях для того, чтобы избежать применения норм ПБУ 18/02 необходимо заемные средства, привлекаемые для приобретения и/или строительства основных средств, отражать в договорах займа и кредитных договорах как средства, полученные на пополнение оборотных средств. В этом случае все проценты по полученным заемным средствам будут учтены в бухгалтерском учете как операционные расходы, а это позволяет сблизить бухгалтерский и налоговый учет расходов в виде процентов.

Ситуация 2. Проценты за пользование заемными средствами превышают установленные ст. 269 НК РФ нормы. Вся сумма процентов по заемным средствам уплачивается после принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету. В бухгалтерском учете вся сумма процентов по заемным средствам, в том числе сверх установленных в НК РФ норм, отражается в качестве операционных расходов. В налоговом учете проценты в пределах норм будут отражаться в качестве внереализационных расходов, а проценты, начисленные организацией-заемщиком сверх установленных норм, не будут учитываться в целях налогообложения прибыли в соответствии с п. 8 ст. 270 НК РФ.

В ситуации, когда уплаченная организацией сумма процентов за пользование заемными средствами будет превышать установленные нормы, и при этом будет полностью участвовать при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), а для целей налогообложения прибыли эта сумма будет учитываться только в пределах норм, установленного ст. 269 НК РФ, будут возникать постоянные разницы.

Постоянная разница образуется за счет расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде. При определении налоговой базы по налогу на прибыль постоянные разницы в виде расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, должны увеличивать бухгалтерскую прибыль.

Постоянная разница при формировании налогооблагаемой прибыли приводит к образованию постоянного налогового обязательства, которое равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Постоянное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1). В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

**Пример**. Допустим, что организацией 21 июля 2004 года получен в банке краткосрочный кредит в сумме 183 000 руб. сроком на 2 месяца и под 14 % годовых. Кредит предназначен для приобретения объекта основных средств стоимостью 215 940 руб., включая НДС – 32 940 руб.

Предварительная оплата поставщику произведена 2 августа. Объект основных средств поступил в организацию 8 августа и принят к бухгалтерскому учету 31 августа. Кредит банка погашен организацией 20 сентября. В период от получения до погашения кредита организация ежемесячно начисляла и уплачивала проценты по полученному кредиту.

В 2004 году 366 дней, проценты в июле уплачиваются за 10 дней, в августе за 31 день, в сентябре – за 20 дней. Срок полезного использования объекта основных средств принят равным 20 месяцам. Для целей бухгалтерского и налогового учета организация использует линейный способ начисления амортизации. Проценты в сумме 2 870 руб. (700 + 2 170), уплаченные до момента принятия объекта основных средств к учету, включаются в его первоначальную стоимость, а в налоговом учете должны быть учтены в составе внереализационных расходов. Проценты в сумме 1 400 руб., уплаченные после момента принятия объекта основных средств к учету, должны быть отнесены в состав операционных расходов, а в налоговом учете должны быть учтены в составе внереализационных расходов.

По условиям примера первоначальная стоимость объекта основных средств, сформированная в бухгалтерском учете, составит 185 870 руб., а для целей налогового учета будет признана в сумме 183 000 руб. Следовательно, возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 2 870 руб. (185 870 - 183 0000). С учетом возникшей разницы отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль составит 688 руб. 80 коп. (2 870 руб. × 24 %/100 %).

С сентября 2004 г. амортизация объекта основных средств для целей бухгалтерского учета будет начисляться от суммы 185 870 руб., а для целей налогового учета должна будет учитываться амортизация от суммы 183 000 руб. Ежемесячная сумма амортизации, отражаемая в бухгалтерском учете, составит 9 293 руб. 50 коп. (185 870 руб.: 20 мес.). Ежемесячная сумма амортизации, учитываемая для целей налогообложения прибыли, составит 9 150 руб. 00 коп. (183 000 руб.: 20 мес.).

По мере начисления амортизации ежемесячно будет уменьшаться на-логооблагаемая временная разница на сумму 143 руб. 50 коп. (9 293 руб. 50 коп. - 9 150 руб. 00 коп.). Соответственно будет уменьшаться отложенное налоговое обязательство на сумму 34 руб. 44 коп. (143 руб. 50 коп. × 24 %/100 %). К концу срока полезного использования объекта отложенное налоговое обязательство в сумме 688 руб. 80 коп. полностью будет погашено (34 руб. 44 коп. × 20 мес.).

Таблица 28

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб./ коп. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Получен краткосрочный кредит банка на приобретение объекта ОС | 51 | 66 | 183000 |
| 2 | Произведена предварительная оплата (перечислен аванс) поставщику за объект ОС (включая НДС) | 60-2 | 51 | 215940 |
| 3 | Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за июль (183 000 руб.×14 %:366 дней×10 дней) | 08-4 | 66 | 700 |
| 4 | Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за июль | 66 | 51 | 700 |
| 5 | Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика без учета НДС | 08-4 | 60-1 | 183000 |
| 6 | Отражена сумма НДС от стоимости объекта ОС | 19-1 | 60-1 | 32940 |
| 7 | Зачтен аванс, ранее перечисленный поставщику (включая НДС) | 60-1 | 60-2 | 215940 |
| 8 | Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за август (183 000 руб.×14%: 366 дней × 31 день) | 08-4 | 66 | 2170 |
| 9 | Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за август | 66 | 51 | 2170 |

По условиям примера 14 % годовых по полученному кредиту не превышают предельную величину процентов, признаваемых расходом для целей налогообложения прибыли (14 % меньше, чем 13 % х 1,1 = 14,3 %), и поэтому вся сумма уплаченных процентов учитывается для целей налогового учета в составе внереализационных расходов.

В налоговой отчетности проценты в сумме 4 270 руб. (2 870 + 1 400), уплаченные по полученному кредиту, единовременно показываются по строке 020 Приложения 7 к листу 02 «Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» декларации по НПО. В конечном итоге эта сумма должна быть учтена в общей сумме внереализационных расходов по строке 040 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО.

**Пример**. Допустим, что сохраняются все условия предыдущего примера, кроме следующих условий:

* организация берет кредит под 19% годовых, т.е. с превышением установленной нормы на 4,7% (19% -14,3%);
* все проценты по кредиту были уплачены после момента принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету.

По условиям примера общая сумма процентов, уплаченных по полученному кредиту, составит 5 795 руб. (183 000 руб.× 19% : 366 дней × 61 день). Как отмечалось ранее, в соответствии с п. 8 ст. 270 НК РФ проценты, начисленные организацией-заемщиком сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения в соответствии со ст. 269 НК РФ, в целях налогообложения прибыли не учитываются.

В связи с этим из общей суммы уплаченных процентов (5 795 руб.) в составе внереализационных расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли, могут быть учтены только лишь 4 361 руб. 50 коп. (183 000 руб. × 14,3% : 366 дней × 61 день). Остальная сумма уплаченных процентов в размере 1 433 руб. 50 коп. (5 795 руб. - 4 361 руб. 50 коп.) должна быть отнесена к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В бухгалтерском учете все проценты по заемным средствам, в том числе уплаченные сверх сумм, принимаемых к расходу в соответствии со ст. 269 НК РФ, учитываются согласно п. 11 ПБУ 10/99 в составе операционных расходов. В соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 организация в сложившейся ситуации должна признать в бухгалтерском учете постоянную разницу.

По условиям примера постоянная разница составит 1 433 руб. 50 коп. (5 795 руб. – 4 361 руб. 50 коп.) или (183 000 руб. × 4,7 %: 366 дней × 61 день). С учетом этой постоянной разницы постоянное налоговое обязательство составит 344 руб. 04 коп. (1 433 руб. 50 коп. × 24 %/100 %). На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период.

Таблица 29

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб./коп. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом (по условиям примера проценты начисляются после принятия объекта ОС к учету | 91-2 | 66 | 5795 |
| 2 | Выплачены проценты по краткосрочному кредиту | 66 | 51 | 5795 |
| 3 | Погашена задолженность перед банком по ранее полученному краткосрочному кредиту | 66 | 51 | 183000 |
| 4 | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного в отчетном периоде | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | 68-1 | 344,04 |

Сумма полученного постоянного налогового обязательства (344 руб. 04 коп.) справочно должна быть отражена по строке 200 отчета о прибылях и убытках и учитывается при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль (строка 150 формы № 2), признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения. Другими словами, на эту сумму будет увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в отчетном периоде.

В налоговой отчетности сумма процентов в пределах установленных норм (4 361 руб. 50 коп.) показывается по строке 020 Приложения 7 к листу 02 «Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» декларации по НПО. Сумма процентов сверх установленных норм (1433 руб. 50 коп.) показывается по строке 290 и в том числе по строке 300 Приложения 2 к листу 02 в подразделе «Расходы, не учитываемые для целей налогообложения» декларации по НПО.

При составлении бухгалтерской и налоговой отчетности следует иметь в виду, что в бухгалтерских формах и налоговых декларациях данные указываются в тыс. руб. или рублях (без копеек). Аналогичные ситуации могут возникнуть при учете процентов по заемным средствам, используемым для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов (например, товаров).

Ситуация 1. Проценты за пользование заемными средствами не превышают установленные НК РФ нормы, и для целей бухгалтерского учета они включены в фактическую себестоимость товаров, а в налоговом учете учтены в составе внереализационных расходов. В данной ситуации величина фактической себестоимости товаров, отражаемая в налоговом учете, будет меньше величины их фактической себестоимости, сформированной в бухгалтерском учете.

В соответствии с ПБУ 18/02 применение в отчетном периоде разных способов признания расходов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения прибыли приводит к возникновению налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств. Для товаров основное отличие от основных средств будет состоять в том, что уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств будет происходить по мере реализации товаров (для основных средств – по мере начисления амортизации). По мере реализации товаров их фактическая себестоимость, включающая проценты по заемным средствам, начисленные до их принятия к бухгалтерскому учету, будет уменьшать бухгалтерскую прибыль.

На налоговую прибыль эти проценты не будут оказывать влияния, т.к. они учитываются в составе внереализационных расходов ранее, в частности, на момент принятия товаров к бухгалтерскому учету. Данное обстоятельство будет приводить к уменьшению налогооблагаемых временных разниц, и, соответственно, будет уменьшаться величина ранее учтенного отложенного налогового обязательства.

В ситуации 1 при использовании заемных средств для осуществления предварительной оплаты материалов уменьшение возникших отложенных налоговых обязательств будет происходить по мере списания материалов в производство.

Таблица 30

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Отражена задолженность по краткосрочному займу, полученному с целью предварительной оплаты товаров | 51 | 66 |
| 2 | Произведена предварительная оплата товаров за счет полученных заемных средств (включая НДС) | 60-2 | 51 |
| 3 | Отнесены на увеличение дебиторской задолженности проценты, начисленные за пользование краткосрочным займом | 60-3 | 66 |
| 4 | Выплачены проценты по краткосрочному займу | 66 | 51 |
| 5 | Отражена стоимость товаров согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС) | 41 | 60-1 |
| 6 | Отражена сумма НДС от стоимости поступивших товаров | 19-3 | 60-1 |
| 7 | Отражен зачет ранее выданного аванса при получении расчетных документов поставщика | 60-1 | 60-2 |
| 8 | Включены в стоимость товаров проценты, начисленные до момента их принятия к бухгалтерскому учету | 41 | 60-3 |
| 9 | Выплачены проценты по краткосрочному займу | 66 | 51 |
| 10 | Погашена задолженность по ранее полученному краткосрочному займу | 66 | 51 |
| 11 | Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым на учет товарам | 68-2 | 19-3 |
| 12 | Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период по принятым к учету товарам | 68-1 | 77 |
| 13 | Отражена продажа (реализация) товаров | 62 | 90-1 |
| 14 | Отражена сумма НДС от продажной стоимости товаров | 90-3 | 68-2 |
| 15 | Списана себестоимость проданных товаров | 90-2 | 41 |
| 16 | Списаны расходы на продажу | 90-2 | 44 |
| 17 | Определен финансовый результат (прибыль) от продажи товаров | 90-9 | 99 |
| 18 | Получена оплата за проданные товары | 51 | 62 |
| 19 | Отражено уменьшение отложенного налогового обязательства в связи с продажей товаров | 77 | 68-1 |

Ситуация 2. Проценты за пользование заемными средствами превышают установленные НК РФ нормы, а вся сумма процентов по заемным средствам была уплачена после момента принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете вся сумма процентов по заемным средствам, в том числе сверх установленных в НК РФ норм, отражается в составе операционных расходов. В налоговом учете проценты в пределах норм будут отражаться в составе внереализационных расходов, а проценты, начисленные организацией-заемщиком сверх установленных норм, не будут учитываться в целях налогообложения прибыли.

В ситуации, когда уплаченная организацией сумма процентов за пользование заемными средствами будет превышать установленные нормативы, и при этом будет полностью участвовать при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), а для целей налогообложения прибыли эта сумма будет учитываться только в пределах норматива, установленного ст. 269 НК РФ, будут возникать постоянные разницы.

Учет постоянных разниц и постоянных налоговых обязательств применительно к материально-производственным запасам осуществляется в порядке, изложенным ранее для основных средств. При одновременном наличии условий, вытекающих из ситуаций 1 и 2, необходимо вести учет и постоянных разниц и налогооблагаемых временных разниц.

Для устранения этих трудностей заемные средства, привлекаемые организациями для предварительной оплаты МПЗ, целесообразнее отражать в договорах займа и кредитных договорах в виде средств, полученных на пополнение оборотных средств. В этом случае проценты по полученным заемным средствам будут учтены в бухгалтерском учете как операционные расходы, что позволит сблизить бухгалтерский и налоговый учет расходов в виде процентов. При уплате процентов по заемным средствам, привлеченным для пополнения оборотных средств или на иные цели, не связанные с приобретением МПЗ и объектов основных средств, возможны две ситуации:

Ситуация 1. Проценты за пользование заемными средствами не превышают установленные НК РФ нормы. Вся сумма процентов по заемным средствам отражается в бухгалтерском учете в составе операционных расходов, а в налоговом учете – в составе внереализационных расходов. В таких ситуациях учет процентов по заемным средствам в бухгалтерском и налоговом учете совпадает и применение норм ПБУ 18/02 не требуется.

Ситуация 2. Проценты за пользование заемными средствами превышают установленные НК РФ нормы.

В бухгалтерском учете вся сумма процентов по заемным средствам, в том числе сверх установленных в НК РФ норм, отражается в составе операционных расходов. В налоговом учете проценты по заемным средствам в пределах норм будут отражаться в составе внереализационных расходов, а проценты, начисленные организацией-заемщиком сверх установленных норм, не будут учитываться в целях налогообложения прибыли.

Таким образом, аналогично другим ситуациям под номером 2, в данной ситуации будут возникать постоянные разницы и постоянные налоговые обязательства, учет которых следует осуществлять в порядке, изложенном ранее применительно к основным средствам.

**5.10 Налоговый учет расходов на формирование резервов по сомнительным долгам**

В соответствии с налоговым законодательством с 1 января 2002 года резервы по сомнительным долгам могут создавать только те организации, которые определяют доходы и расходы методом начисления. Организации, применяющие кассовый метод признания доходов и расходов, не имеют права на создание резервов сомнительных долгов. Для целей налогового учета до истечения срока исковой давности по дебиторской задолженности организация вправе признавать ее сомнительной и создавать по ней резерв.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией, 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.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед организацией, 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.

В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы организации на формирование резервов по сомнительным долгам относятся к внереализационным расходам. При этом к внереализационным расходам могут быть отнесены расходы по тем резервам, которые сформированы в порядке, установленном статьей 266 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 266 НК РФ суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ. Следовательно, по результатам инвентаризации дебиторской задолженности организация должна выявить не только просроченную задолженность, признаваемой сомнительной, но и установить безнадежные долги.

В соответствии с п. 4 ст. 266 НК РФ сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам, определяемая по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности, должна исчисляться следующим образом:

* по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней – в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
* по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) – в сумму резерва включается 50 % от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
* по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней – сумма создаваемого резерва не увеличивается.

Для целей налогообложения прибыли сумма резерва по сомнительным долгам учитывается в пределах норм, установленных п. 4 ст. 266 НК РФ. В частности, сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ, за исключением доходов в виде восстановленных резервов.

В соответствии со ст. 249 НК РФ выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с реализацией товаров, продукции (работ, услуг), основных средств и иного имущества, а также имущественных прав, выраженных в денежной и/или натуральной форме.

В соответствии с Письмом МНС РФ от 05.09.2003 г. № ВГ-6-02/945® и Письма Минфина РФ от 09.07.2004 г. № 03-03-05/2/47 при создании резерва по сомнительным долгам дебиторская задолженность должна учитываться в размерах, предъявленных продавцом покупателю, в том числе с учетом налога на добавленную стоимость.

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются также суммы безнадежных долгов, в том числе не покрытые за счет средств резерва по сомнительным долгам.

**Пример**. Допустим, что организация по результатам проведенной инвентаризации на конец 2004 года выявила следующее:

* величина дебиторской задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней составляет 49 000 руб.:
* величина дебиторской задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно составляет 46 000 руб.;
* величина дебиторской задолженности со сроком возникновения до 45 дней составляет 51 000 руб.

Общая сумма выручки по итогам 2004 года составила 900 000 руб. Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам, исчисленная исходя из срока возникновения дебиторской задолженности, будет равна: 49 000 руб. + 46 000 руб. × 50 % /100 % + 0 = 72 000 руб. Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчетного налогового периода, т.е. не может превышать 90 000 руб. (900 000 руб. × 10 % /100 %). По условиям примера сумма созданного резерва по сомнительным долгам равна 72 000 руб. и не превышает установленную норму в сумме 90 000 руб.

В налоговом учете сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная организацией в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена ею 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.

При корректировке сумм резервов возможны два варианта:

1. если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница подлежит включению в состав внереализационных доходов организации в текущем отчетном (налоговом) периоде;
2. если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, то разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае если сумма созданного резерва окажется меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, то разницу (убыток) разрешено включать в состав внереализационных расходов.

В налоговой отчетности расходы организации на формирование резервов по сомнительным долгам показываются по строке 030 Приложения 7 к листу 02 «Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы должны быть учтены по строке 040 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе внереализационных расходов.

Если организация впоследствии получает оплату по сомнительным долгам, расходы на формирование которых были приняты в составе внереализационных расходов, то для целей исчисления налога на прибыль организация должна восстановить сумму ранее созданного резерва, которая будет учитываться в составе внереализационных доходов на основании п. 7 ст. 250 и п. 5 ст. 266 НК РФ.

Суммы восстановленных резервов по сомнительным долгам, расходы на формирование которых были приняты в составе внереализационных расходов в установленном порядке, показываются по строке 040 с расшифровкой по строке 041 Приложения 6 к листу 02 «Внереализационные доходы» декларации по НПО. В конечном итоге эти доходы должны быть учтены в общей сумме внереализационных доходов по строке 030 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО.

Формирование резерва по сомнительным долгам является правом организации, а не обязанностью. В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ, если организация не создает резерв по сомнительным долгам, то суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, не реальных к взысканию (безнадежных долгов), являются убытками того отчетного (налогового) периода, в котором истек этот срок, и только в этот момент включаются в состав внереализационных расходов.

Из изложенного выше материала видно, что порядок создания резервов по сомнительным долгам, установленный налоговым законодательством, отличается от порядка, установленного для целей бухгалтерского учета, и поэтому может возникнуть необходимость применения норм ПБУ 18/02.

Рассмотрим взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета на примере, когда расходы на создаваемые резервы признаются в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а в налоговом учете - в последующие отчетные периоды. При таком признании расходов в соответствии с ПБУ 18/02 в учете организации образуется вычитаемая временная разница, являющаяся источником образования отложенного налогового актива, который определяется как произведение вычитаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Отложенный налоговый актив признается в учете при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. В бухгалтерском учете отложенные налоговые активы отражаются по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1). Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1). В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив рассматривается как сумма налога, которая должна уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

**Пример**. Допустим, что организация провела по состоянию на 31 октября 2004 года инвентаризацию расчетов с покупателями и по ее итогам была выявлена дебиторская задолженность покупателя за отгруженные в апреле 2004 года товары на сумму 250 000 руб.

В октябре 2004 года приказом руководителя организации данная задолженность была признана сомнительной, и по ней был создан резерв по сомнительным долгам на всю сумму долга. Если упрощения примера примем, что другой дебиторской задолженности организация не имеет.

По данным бухгалтерского и налогового учета, выручка от реализации товаров (без учета НДС) за период январь-октябрь составила 2 млн. руб. за период январь-ноябрь – 2,3 млн. руб., за период январь-декабрь – 2,7 млн. руб. Также допустим, что оплата за проданные товары поступила от покупателя в марте 2005 года. Доходы и расходы в целях налогообложения прибыли организация определяет методом начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль являются месяц, два месяца и так далее до окончания календарного года

Для целей бухгалтерского учета в октябре 2004 года организация может создать резерв по сомнительным долгам на всю сумму дебиторской задолженности, т.е. в сумме 250 000 руб. Так как сумма резерва полностью используется в октябре 2004 года, то до момента погашения задолженности, данная сумма резерва меняться не будет.

Для целей налогового учета по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва может быть включена полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности, т.е. те же 250 000 руб. Однако для целей налогового учета сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода.

Для целей налогового учета в октябре 2004 года организация вправе создавать резерв по сомнительным долгам в сумме 200 000 руб. (2 млн. руб. × 1 %), в ноябре – в сумме 230 000 руб. (2,3 млн. руб. × 10 %), а по итогам отчетного года – 270 000 руб. (2,7 млн. руб. × 10 %),

По условиям примера, в октябре в бухгалтерском учете организации создается резерв на всю сумму дебиторской задолженности (250 000 руб.), а в налоговом учете только на часть дебиторской задолженности в сумме 200 000 руб. При этом в следующих отчетных периодах сумма резерва может увеличиваться.

В данном случае, так как расходы, учтенные в целях бухгалтерского учета, превышают расходы, принимаемые к учету в целях налогообложения прибыли, то возникает вычитаемая временная разница в сумме 50 000 руб. (250 000 руб. – 200 000 руб.). Данная вычитаемая временная разница приводит к образованию отложенного налогового актива в сумме 12 000 руб. (50 000 руб. × 24 %/100 %).

В последующие месяцы, по мере увеличения суммы резерва по сомнительным долгам, созданного в налоговом учете, вычитаемая временная разница будет уменьшаться, и соответственно, будет уменьшаться (погашаться) отложенный налоговый актив.

После получения оплаты организация для целей налогового учета должна восстановить сумму ранее созданного резерва, которая будет учтена в составе внереализационных доходов на основании п. 7 ст. 250 и п. 7 ст. 266 НК РФ.

Таблица 31

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в апреле 2004 г. | | | | |
| 1 | Отражена задолженность покупателя за проданные товары (включая НДС) | 62 | 90-1 | 250 000 |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в октябре 2004 г. | | | | |
| 2 | Создан резерв по сомнительным долгам по данным бухгалтерского учета | 91-2 | 63 | 250 000 |
| 3 | Отражен отложенный налоговый актив, выявленный в отчетном месяце (50 000 × 24 %/100 %) | 09 | 68-1 | 12000 |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в ноябре 2004 г. | | | | |
| 4 | Отражено уменьшение отложенного налогового актива за отчетный месяц [50 000 - (250 000 -230 000)] × 24 %/100 % | 68-1 | 09 | 7200 |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в декабре 2004 г. | | | | |
| 5 | Отражено уменьшение отложенного налогового актива за отчетный месяц (20 000 × 24 %/100 %) | 68-1 | 09 | 4800 |
| Бухгалтерские проводки, отражаемые в марте 2005 г. | | | | |
| 6 | Отражено погашение дебиторской задолженности покупателем товаров | 51 | 62 | 250 000 |
| 7 | Восстановлен резерв по сомнительным долгам в связи с получением оплаты за товары | 63 | 91-1 | 250 000 |

**5.11 Налоговый учет расходов на оплату услуг банков**

В отличие от бухгалтерского учета, расходы на оплату услуг банков для целей налогообложения прибыли можно учитывать по двум основаниям. В соответствии с подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на оплату услуг банков отнесены к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Согласно Методическим рекомендациям по налогу на прибыль в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, должны включаться расходы по оплате услуг банков только в том случае, если они связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг). К таким расходам, например, следует относить расходы по инкассации и пересчету наличных денежных средств, полученных в качестве выручки от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Например, за пересчет наличной выручки, полученной от продажи товаров, банк удержал комиссию в сумме 120 руб. В данном случае расходы на оплату услуг банка связаны с продажей товаров. Следовательно, такие расходы на оплату услуг банка следует включить в состав прочих расходов и отразить по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации. Во всех остальных случаях затраты по оплате услуг банков должны учитываться в составе внереализационных расходов.

В соответствии с подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент-банк».

Например, организация оплатила услуги по установке системы «клиент-банк». За эти услуги банк удержал вознаграждение в сумме 2 000 руб. В данном случае расходы на оплату услуг банка не связаны с реализацией. Следовательно, эти расходы на оплату услуг банка следует включить в состав прочих внереализационных расходов и показать по строке 110 Приложения 7 к листу 02 «Внереализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 040 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе внереализационных расходов.

Бухгалтерский и налоговый учет расходов на оплату банковских услуг (кроме инкассации выручки) практически совпадает и необходимость в применении норм ПБУ 18/02 не возникает. Однако в случае с инкассацией налоговый и бухгалтерский учет указанных расходов различается, и это может вызвать необходимость применения норм ПБУ 18/02. В налоговом учете расходы на оплату услуг по инкассации организации должны учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, а в бухгалтерском учете – в составе операционных расходов.

Чтобы избежать применения норм ПБУ 18/02 организации, целесообразнее в налоговом учете все расходы на банковские услуги (в том числе расходы на оплату услуг по инкассации) учитывать в составе внереализационных расходов в соответствии с подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ. При этом выбранный способ учета расходов на оплату банковских услуг организации следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Действительно, независимо от того, каким образом организация учтет расходы на инкассацию, они все равно будут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в одной и той же сумме.

Порядок учета расходов по инкассации имеет значение только для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль и не влечет для организации штрафных последствий, т.к. НК РФ не предусматривает ответственность за неправильное отражение хозяйственных операций в налоговом учете и налоговых декларациях. В случаях, когда банк оказывает услуги, которые не относятся к банковским операциям, расходы на оплату этих услуг следует учесть в составе других прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией, на основании подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Для организаций, применяющих метод начисления, расходы на оплату банковских услуг признаются косвенными расходами. При этом сумма косвенных расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме (в размере фактически произведенных затрат) относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления расходов на оплату банковских услуг признается:

* дата начисления денежных средств в оплату оказанных услуг;
* дата списания денежных средств со счета (если по условиям договора списание средств со счета производится банком в безакцептном порядке).

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы по оказанным банковским услугам признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты.

**5.12 Бухгалтерский и налоговый учет расходов на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию**

Порядок формирования соответствующих резервов для целей бухгалтерского учета определен нормами Положения по ведению бухгалтерская. учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В соответствии с указанным Положением организациям предоставлен на право создания резервов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание с целью равномерного включения предстоящих расходов в себестоимость продукции, товаров, работ (далее – продукции). Необходимость создания резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию должна быть отражена в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

Для целей бухгалтерского учета расходы на формирование резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию, в соответствии с пп. 5 и 7 ПБУ 10/99 относятся к расходам по обычным видам деятельности по элементу «Прочие затраты». Резервы создаются организациями, которые реализуют свою продукцию с гарантией ремонта, обслуживания или заменой любой бракованной продукции.

В бухгалтерском учете нормативно не установлены четкие критерии по моменту создания и порядку формирования резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Как правило, данный резерв создается по мере реализации продукции на основании информации о сроках гарантийного ремонта, обращении покупателей и т.п. Например, формирование указанного резерва в бухгалтерском учете может производиться путем ежемесячных отчислений, в размере 1/12 установленной в учетной политике организации суммы резерва, исчисленного на основе показателей, полученных в конце предыдущего отчетного периода.

Для целей бухгалтерского учета не предусмотрено нормирование сумм создаваемых резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. В бухгалтерском учете сумма создаваемого резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции, в частности, со счетами:

* 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы оплаты труда работников, выполнявших гарантийный ремонт;
* 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму ЕСН, взносов на социальное и пенсионное страхование, начисленных на указанную сумму оплаты труда;
* 10 «Материалы» – на стоимость запасных частей и иных материалов, использованных при выполнении гарантийного ремонта, и др.

Правильность образования и использования сумм резерва периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется. Если срок гарантии на продукцию, по которой создавался резерв, не истек, то сумма резерва переносится на следующий отчетный год. В бухгалтерском балансе на конец отчетного года остатки резервов, переходящие на следующий год, отражаются по статье «Резервы предстоящих расходов».

Документами, на основании которых могут быть созданы и использованы резервы по гарантийному ремонту и обслуживанию, являются бухгалтерские справки-расчеты, приказы руководителя организации о создании резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию, ведомости учета затрат на гарантийный ремонт и обслуживание, расчетно-платежные ведомости, требования-накладные на материалы и т.д.

В соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Особенности учета расходов на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию установлены ст. 267 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 267 НК РФ организации, осуществляющие реализацию продукции, вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Отчисления на формирование таких резервов принимаются для целей налогообложения прибыли в порядке, предусмотренном ст. 267 НК РФ. Для целей налогового учета организация самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. При этом резерв создается в отношении той продукции, по которой в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены ремонт и обслуживание в течение гарантийного срока.

В соответствии с п. 3 ст. 267 НК РФ размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных организацией расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанной продукции за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанной продукции за отчетный (налоговый) период.

Предельный размер резерва определяют перед началом года. Для итога суммируются затраты организации на гарантийный ремонт и обслуживание за предыдущие три года и делятся на выручку от продажи гарантийной продукции за тот же период (без учета НДС).

Норматив для резерва определяется в виде процента, определяемого путем умножения полученного результата на 100. Затем в течение всего года выручка за проданную продукцию (без учета НДС) умножается на рассчитанный процент, что дает максимальную сумму резерва, которую можно учесть при исчислении налога на прибыль. Далее в течение всего года списание расходов на гарантийный ремонт и обслуживание осуществляется за счет суммы созданного резерва.

В случае если сумма созданного резерва меньше суммы текущих расходов на ремонт, произведенных организацией, то разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов. В случае если организация менее трех лет осуществляет реализацию продукции с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанной продукции за фактический период такой реализации. Организация, ранее не осуществлявшая реализацию продукции с условием гарантийного ремонта и обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию продукции в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты.

Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии. По истечении налогового периода организация должна скорректировать размер созданного резерва, исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанной продукции за истекший период.

Сумма резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию продукции, не полностью использованная организацией в налоговом периоде на осуществление ремонта по продукции, реализованным с условием предоставления гарантии, может быть перенесена ею на следующий налоговый период. При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода.

В случае если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов организации текущего налогового периода.

Если организацией принято решение о прекращении продажи продукции с условием их гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, сумма ранее созданного и неиспользованного резерва подлежит включению в состав доходов организации по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. В этой ситуации остаток резерва надо списать в тот день, когда закончит действовать последний договор, предусматривающий гарантийный ремонт продукции.

В бухгалтерском учете списание неиспользованного остатка резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию отразится записью по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 91 «Прочих доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Рассмотренный выше порядок не применяется в организациях, для которых доходы от оказания услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию являются доходом реализации услуг, соответственно расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию признаются расходами, связанными с производством и реализацией.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы организации на формирование резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются косвенными расходами и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 3 ст. 267 НК РФ суммы отчислений в резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию продукции признаются расходами на дату реализации указанной продукции.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, указанные расходы признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты.

В налоговой отчетности расходы организации на формирование резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию показываются в составе прочих расходов по строке 060 и в том числе по строке 100 Приложения 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены по строке 020 листа 02 «Расчет налога на прибыль организаций» декларации по НПО в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации. Суммы восстановленных резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию показываются по строке «Внереализационные доходы» декларации по НПО.

Так как для целей бухгалтерского учета, в отличие от налогового учета, не предусмотрено нормирование сумм создаваемых резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, то могут возникнуть различия в признании указанных расходов, которые потребуют применения норм ПБУ 18/02. Возникновение разниц тем более возможно, что в бухгалтерском учете нормативно не установлены четкие критерии по моменту создания и порядку формирования резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию.

Если организация решает для целей налогообложения создать резерв но гарантийному ремонту и обслуживанию, то во избежание учета разниц и соответствии с ПБУ 18/02 представляется целесообразным предусмотреть в учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения тот же порядок формирования данного резерва, который используется в налоговом учете.

**5.13 Налоговый учет расходов на подготовку и переподготовку кадров**

В соответствии с п. 1 ст. 264 НК РФ расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате организации, на договорной основе учитываются для целей налогообложения прибыли и относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 264 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 264 НК РФ к расходам организации на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

Для учета указанных расходов в целях налогообложения прибыли и их отнесения к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, необходимо:

* наличие договора с учебным заведением (образовательным учреждением);
* соответствующие услуги должны быть оказаны российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
* работники, проходящие подготовку (переподготовку), должны состоять в штате организации (для эксплуатирующих организаций, в соответствии с законодательством РФ отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, работники этих установок могут проходить подготовку независимо от того, состоят ли они в штате этих организаций);
* должна быть обоснована производственная необходимость обучения (программа подготовки (переподготовки) должна способствовать повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности организации).

Для целей налогообложения расходы организации на подготовку и переподготовку кадров не нормируются и принимаются для целей налогообложения в полной сумме по фактически произведенным затратам.

В соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ при признании расходов методом начисления расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы на подготовку и переподготовку кадров, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, признаются кос-венными расходами и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии с п. 3 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, расходы на подготовку и переподготовку кадров признаются в налоговом учете только после их фактической оплаты.

В соответствии с п. 2 ст. 149 главы 21 НК РФ освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса. Исключение составляют консультационные услуги и услуги по сдаче в аренду помещений, оказываемые некоммерческими образовательными учреждениями, которые облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Работники организации могут обучаться самостоятельнов своих личных интересах, т.е. не по инициативе работодателя. В тех случаях, когда организация производит полную или частичную оплату обучения, производимого в интересах работника, то такие расходы не признаются в качестве расходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Кроме того, такая оплата рассматривается для целей налога на доходы физических лиц в качестве налогооблагаемого дохода (п. 2 ст. 211 главы 23 НК РФ).

Для целей бухгалтерского учета при оплате организацией указанных выше расходов в пользу физического лица оплата (расходы) должны быть отнесены к внереализационным расходам. Эти расходы должны отражаться в учете на счете 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим списанием на финансовые результаты организации.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования.

В соответствии с п. 43 ст. 270 НК РФ указанные расходы для целей налогообложения прибыли не учитываются. В налоговой отчетности расходы организации на подготовку и переподготовку кадров показываются в составе прочих расходов по строке «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО. В конечном итоге эти расходы будут учтены в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации.

Расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования, показываются в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, по строке «Расходы, связанные с производством и реализацией» декларации по НПО.

В целом расходы организации на подготовку и переподготовку кадров учитываются в бухгалтерском и налоговом учете одинаково. Одним из исключений из этого правила является случай, когда работодатель в связи с производственной необходимостью производит оплату обучения работника при получении ими высшего и среднего специального образования. В данном случае, если работодатель считает необходимым направить работника на такое обучение, профиль которого связан с деятельностью организации, понесенные при этом затраты на его обучение могут быть признаны организацией расходами по обычным видам деятельности.

Согласно ст. 196 ТК РФ работодатель может проводить для собственных нужд профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости – в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Для целей налогового учета расходы, связанные с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования, не учитываются для целей налогообложения прибыли в соответствии с п. 43 ст. 270 НК РФ. Так как в рассматриваемом случае произведенные организацией расходы на обучение будут полностью участвовать при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), а для целей налогообложения прибыли вообще не могут быть учтены, то возникает необходимость в применении норм ПБУ 18/02.

В соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 организация в таком случае должна признать в бухгалтерском учете постоянную разницу. Постоянная разница образуется за счет расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде.

Постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию постоянного налогового обязательства, которое определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница, и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

**Пример**. Допустим, что организация решила отправить своего бухгалтера на компьютерные курсы. При этом организация оплачивает все расходы, связанные с обучением работника в образовательном учреждении. Срок обучения составляет две недели. Организация заключила договор с образовательным учреждением об оказании услуг по обучению бухгалтера. Плата за обучение согласно договору с образовательным учреждением, имеющим соответствующую лицензию, составила 20 000 руб. (без НДС). Организация перечислила плату за обучение на расчетный счет образовательного учреждения.

Документами, подтверждающими полученные образовательные услуги, являются подписанный по окончании учебы акт об оказании услуг с образовательным учреждением. Для целей налогообложения прибыли признание доходов и расходов организации производится по методу начисления.

Таблица 32 **Основные бухгалтерские записи по учету расходов, связанных с обучением работников предприятия**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Перечислена образовательному учреждению плата за обучение работника (НДС не облагается) | 76 | 51 | 20000 |
| 2 | Оплата за обучение работника организации отнесена на общехозяйственные расходы | 26 | 76 | 20000 |
| 3 | Списаны на себестоимость продаж расходы на обучение работника (списание этих расходов в полной сумме производится в конце отчетного месяца в составе других прочих расходов) | 90-2 | 26 | 20000 |

Для целей налогового учета указанные расходы в сумме 20 000 руб. полностью учитываются при исчислении налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

**Пример.** Допустим, что все условия предыдущего примера сохраняются, кроме следующих условий: срок обучения работника в образовательном учреждении составляет четыре месяца, организация осуществила предварительную оплату расходов на обучение работника.

В данном случае расходы на обучение работника первоначально должны быть отражены по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», и затем ежемесячно равномерно в течение четырех месяцев должны списываться в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Таблица 33 **Основные бухгалтерские записи по учету расходов, связанных с обучением работников предприятия в течение нескольких месяцев**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Перечислена образовательному учреждению предварительная плата за обучение работника (НДС не облагается) | 76 | 51 | 20000 |
| 2 | Оплата за обучение работника организации отражена в составе расходов будущих периодов | 97 | 76 | 20000 |
| 3 | Отражено списание расходов будущих периодов на общехозяйственные расходы (20 000 руб.: 4 мес.) | 26 | 97 | 5000 |

Для целей налогового учета указанные расходы в сумме 20 000 руб. будут признаны таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

**Пример.** Допустим, что организация заключила с учебным заведением договор на обучение своего работника с целью получения им высшего образования. Плата за обучение согласно договору с учебным заведением, имеющим соответствующую лицензию, составляет 80 000 руб. (без НДС). Для упрощения примера не рассматриваются сроки и продолжительность обучения, а также документы, подтверждающие расходы на обучение и т.д.

По условиям данного примера расходы на обучение работника в сумме 80 000 руб. будут полностью отражены в бухгалтерском учете, а для целей налогового учета они не могут быть приняты, что тем самым приводит к возникновению постоянной разницы в сумме 80 000 руб.

Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства, которое должно быть отражено в бухгалтерском учете в сумме 19 200 руб. (80 000 руб. × 24 %/100 %). На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период.

Таблица 34 **Основные учетные записи по учету возникающих постоянных разниц в бухгалтерском и налоговом учете**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | | Сумма, руб. |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Перечислена высшему учебному заведению плата за обучение работника (НДС не облагается) | 76 | 51 | 80000 |
| 2 | Расходы на обучение работника отражены в составе общехозяйственных расходов | 26 | 76 | 80000 |
| 3 | Списаны на себестоимость продаж расходы на обучение работника | 90-2 | 26 | 80000 |
| 4 | Отражена сумма постоянного налогового обязательства, выявленного в отчетном периоде по расходам на обучение | 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» | 68-1 | 19200 |

В бухгалтерской отчетности постоянное налоговое обязательство справочно отражается по строке 200 отчета о прибылях и убытках (форма № 2) и учитывается при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль (строка 150 формы № 2), признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения.

**Заключение**

Данная монография выполнена на актуальную тему, интересующую, прежде всего, практических работников, занятых непосредственно бухгалтерским и налоговым учетом, а также специалистов- профессионалов.

С введением налогового учета в теории и практике возникло много вопросов, проблем и сложностей, а также неоднозначных трактовок отдельных положений. Основная часть проблем связана с порядком отражения, учета, оценки и признания расходов, относимых или не относимых на себестоимость.

Безусловным достоинством работы является то, что авторы раскрывают суть и проблемы учета расходов на основании самых последних нормативно- законодательных документов как учетного, так и фискального характера.

В работе грамотно, последовательно, с учетом всех изменений в законодательстве Российской Федерации описаны:

* правила налогового учета расходов организации, порядок их признания в бухгалтерском и налоговом учете;
* конкретные примеры, разъясняющие особенности бухгалтерского и налогового учета расходов организации;
* практические рекомендации по сближению бухгалтерского и налогового учета расходов организации и др.

Особое внимание уделено анализу сложных хозяйственных ситуаций, в которых возникают различия между бухгалтерским и налоговым учетом расходов организаций. Несомненным достоинством настоящей монографии является полнота и глубина сложных и чаще всего встречающихся вопросов бухгалтерского и налогового учета расходов организации.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Алборов, Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК [Текст] : учеб. пособие / Р.А. Алборов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и Сервис, 2007. – 464 с.
2. Андреев, В.Д. Внутренний аудит [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Ан-дреев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 464 с.
3. Бартенев, С.А. История экономических учений [Текст] : учебник / С.А. Бартенев. – М. : Экономистъ, 2008. – 456 с.
4. Басовский, Л.Е. Теория экономического анализа [Текст] : учеб. пособие / Л.Е. Басовский. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 222 с.
5. Белоусов, В.М. История экономических учений [Текст] : учеб. пособие / В.М. Белоусов, Т.В. Ершова. – Ростов н/Д : Феникс, 2009. – 544 с.
6. Бетге, Й. Балансоведение [Текст] : учебник ; пер. с нем. / Й. Бетге ; отв. ред. В.Д. Новодворский. – М. : Бухгалтерский учет, 2008. – 454 с.
7. Бреславцева, Н.А. Балансоведение [Текст] : учеб. пособие / Н.А. Бре-славцева [и др.] ; отв. ред. Н.А. Бреславцева. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 480 с.
8. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2009. – 320 с.
9. Вилкас, Э.И. Решения: теория, информация, моделирование [Текст] / Э.И. Вилкас, Е.З. Майманас. – М. : Радио и связь, 2006. – 182 с.
10. Волгин, Н.А. Оплата труда: японский опыт и российская практика [Текст] : учеб. пособие / Н.А. Волгин, О.Н. Волгина. – М. : Дашков и К, 2004. – 508 с.
11. Вуд, Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей [Текст] / Ф. Вуд. – М. : Аскерн, 2008. – 343 с.
12. Горемыкин, В.А. Из истории лизинговых отношений [Текст] : учебник / В.А. Горемыкин. – М. : Дашков и К, 2007. – 944 с.
13. Грибов, В.Д. Экономика предприятия сервиса [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Грибов, А.Л. Леонов. – М. : КНОРУС, 2006. – 280 с.
14. Данилевский, Ю.А. Аудит: организация и методика проведения [Текст] : учебник / Ю.А. Данилевский. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 281 с.
15. Ефимов, В.В. Средства и методы управления качеством [Текст] : учеб. пособие / В.В. Ефимов. – М. : КНОРУС, 2007. – 232 с.
16. Ефимова, М.Р. Социальная статистика [Текст] : учеб. пособие / М.Р. Ефимова, С.Г. Бычкова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с. : ил.
17. Ефремова, А.А. Себестоимость: от управленческого учёта затрат до бухгалтерского учёта расходов [Текст] / А.А. Ефремова. – М. : Вершина, 2006. – 208 с.
18. Инструкция по бюджетному учету, утв. Приказом Минфина России от 10.02.2008 г. № 25н.
19. Как читать балансовые счета / Международная организация труда. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 216 с.
20. Карлин, Т.П. Анализ финансовых отчетов: (на основе GAAP) [Текст] : учебник ; пер с англ. / Т.П. Карлин, Р.Ш. Альберт. – Изд. 2-е, испр. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 305 с.
21. Качалин, В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP [Текст] / В. Качалин. – M. : Дело, 2008.
22. Кинг, А.М. Тотальное управление деньгами [Текст] ; пер. с англ. / А.М. Кинг. – СПб. : Полигон, 2009.
23. Кислов, Д.В. Учет нематериальных активов [Текст] / Д.В. Кислов. – М. : Главбух, 2007. – 128 с.

Кодекс этики. Профессиональные стандарты внутреннего аудита [Текст]. – М. : Институт внутренних аудиторов, 2006. – 36 с.

1. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 2006.
2. Кондратьев, Н.Д. Избранные сочинения [Текст] / Н.Д. Кондратьев. – М. : Экономика, 2008.
3. Кондратьев, Н.Д. Проблемы экономической динамики [Текст] / Н.Д. Кондратьев ; отв. ред. Л.И. Абалкина. – М. : Экономика, 2009.
4. Курс экономической теории [Текст] : учебник. – Изд. 5-е, испр. и доп. – Киров : АСА, 2005. – 882 с.
5. Лаптева, Д.Г. П**ринципы бухгалтерского учета и отражение обязательств** [Текст] / Д.Г. Лаптева // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 9.
6. Ларионова, А.Д. Бухгалтерский учет [Текст] / А.Д. Ларионова [и др.] ; отв. ред. А.Д. Ларионова. – М. : Проспект, 2007. – 392 с.
7. Лещенко, М.И. Основы лизинга [Текст] : учеб. пособие / М.И. Лещенко. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 336 с. : ил.
8. Мазур, И.И. Управление проектами [Текст] : учеб. пособие для студентов, обуч-ся по спец-ти «Менеджмент организации» / И.И. Мазур, В.Д. Шапиро, Н.Г. Ольдерогге. – М. : Омега-Л, 2005. – 664 с.
9. Маренков, Н.Л. Управление современной фирмой при интеграции с рынком [Текст] / Н.Л. Маренков, В.П. Мельников. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 576 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]. – М. : АСКЕРИ, 2006. – 198 с.
11. Методология анализа риска [Текст] / А. Рубин // Стандарты и качество. – 2006. – № 4. – С. 30–34.
12. Мизиковский, Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России [Текст] : учеб. пособие / Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М. : Бухгалтерский учет, 2006. – 328 с.
13. Муниципальная экономика и сфера услуг [Текст] : сб. науч. тр. / Южно-Рос. гос. ун-т экономики и сервиса ; под ред. О.П. Литовко. – Шахты : Изд-во ЮРГУЭС, 2007. – 135 с.
14. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] ; пер. с англ. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2007. – 663 с.
15. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) [Текст] : [Федеральный закон принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.]. – М. : Бератор-Пресс, 2007. – 608 с.
16. Некипелов, А.Д. Популярная экономическая энциклопедия [Текст] / А.Д. Некипелов [и др.] ; отв. ред. А.Д. Некипелов. – М. : Большая Российская энциклопедия, 2006. – 367 с.
17. Нестеров, В.Н. Анализ издержек в инновационном развитии организации [Текст] : монография / В.Н. Нестеров. – Казань : Изд-во КФЭИ, 2007. – 180 с.
18. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета [Текст] / С.М. Бычкова, Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 72–75.
19. О формах бухгалтерской отчетности организации: Приказ Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н. (в ред. от 18.09.2006). – М. : Информцентр XXI века, 2007. – 302 с.
20. Перар, Ж. Управление финансами: с упражнениями [Текст] ; пер. с фр. / Ж. Перар. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 360 с.
21. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Текст]. – М. : Статус-Кво 97, 2007. – 160 с.
22. Подольский, В.И. Аудит [Текст] : учебник / В.И. Подольский. – М. : Аудит ЮНИТИ, 2008.