##### КУРСОВАЯ РАБОТА

**на тему:**

**«Налоговый учет нормируемых расходов»**

**Введение**

В настоящее время в мире происходят постоянные изменения стратегий и методов, и проблематика данного исследования по-прежнему несет актуальный характер.

Представляется, что анализ тематики Налоговый учет нормируемых расходов достаточно актуален и представляет научный и практический интерес.

Характеризуя степень научной разработанности проблематики, налоговый учет нормируемых расходов, следует учесть, что данная тема уже анализировалась у различных авторов в различных изданиях: учебниках, монографиях, периодических изданиях и в интернете. Тем не менее, при изучении литературы и источников отмечается недостаточное количество полных и явных исследований тематики Налоговый учет нормируемых расходов.

Научная значимость данной работы состоит в оптимизации и упорядочивании существующей научно-методологической базы по исследуемой проблематике – еще одним независимым авторским исследованием. Практическая значимость темы Налоговый учет нормируемых расходов состоит в анализе проблем, как во временном, так и в пространственном разрезах.

С одной стороны, тематика исследования получает интерес в научных кругах, в другой стороны, как было показано, существует недостаточная разработанность и нерешенные вопросы. Это значит, что данная работа помимо учебной, будет иметь теоретическую, так и практическую значимость.

Определенная значимость и недостаточная научная разработанность проблемы налоговый учет нормируемых расходов определяют научную новизну данной работы.

1. **Правила формирования нормируемых расходов**

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Этот документ определяет классификацию расходов и порядок их признания в учете. В соответствии с пунктом 2 ПБУ 10/99 «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

В бухгалтерском учете **расходы признаются при наличии следующих условий,** установленных пунктом 16 ПБУ 10/99:

* расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
* сумма расхода может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Условие признания в бухгалтерском учете расходов в зависимости от их величины в ПБУ 10/99 **отсутствует.** Таким образом, можно утверждать, что для целей бухгалтерского учета **понятия нормируемых расходов** (т.е. расходов, принимаемых к учету в пределах установленных норм) **не существует.**

**Для целей налогового учета,** в рамках которого формируется налоговая база по налогу на прибыль организаций, все иначе. Определяя порядок включения расходов в налоговую базу **по налогу на прибыль,** НК РФ устанавливает нормирование в отношении следующих из них:

* расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов;
* расходы на командировки;
* расходы на рекламу;
* представительские расходы;
* проценты по полученным кредитам и займам;
* взносы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение).

В результате между «бухгалтерскими» и «налоговыми» расходами возникают расхождения – постоянные разницы. На этапе возникновения ряд постоянных разниц трудно квалифицировать, как однозначно постоянные.
Для начисления разниц, образовавшихся вследствие различного порядка признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете, можно предусмотреть один из двух вариантов:

1) начислять отложенные налоговые активы, при этом, если по окончании года они не будут погашены, то их необходимо будет перевести в состав постоянных налоговых обязательств;

2) сразу начислять постоянные налоговые обязательства.
Выбранный метод раскрывается в пояснительной записке. Правильная квалификация разниц на этапе их возникновения играет важную роль, так как влияет на финансовую отчетность организации, которая, в свою очередь информирует собственников организации, инвесторов, других заинтересованных лиц в финансовом положении организации.

Рассмотрим порядок нормирования для целей налогообложения указанных видов расходов.

**Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов**

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 264 НК РФ расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в пределах норм, установленных Правительством РФ. Такие нормы утверждены постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №92 «Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» (в редакции постановления Правительства РФ от 15 ноября 2002 г. №828).

Согласно указанному постановлению **нормативная величина компенсации составляет:**

* по легковым автомобилям с рабочим объемом двигателя до 2000 куб. см включительно – 1 200 рублей в месяц;
* по легковым автомобилям с рабочим объемом двигателя свыше 2000 куб. см – 1 500 рублей в месяц;
* по мотоциклам – 600 рублей в месяц.

**Данные нормы распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 года.**

Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов сверх указанных норм в целях налогообложения не учитываются (пункт 38 статьи 270 НК РФ).

**Пример 1**

Работник организации постоянно использует личный автомобиль для служебных поездок. Рабочий объем двигателя автомобиля работника меньше 2000 куб. см. Решением руководителя организации работнику ежемесячно выплачивается компенсация в сумме 1 500 руб.

В бухгалтерском учете выплата компенсации отразится проводками:

**Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** – на сумму начисленной компенсации – 1 500 руб.;

**Дебет 73 Кредит 50 «Касса»** – на сумму выплаченной компенсации – 1 500 руб.

В налоговом учете в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, будет учтена только нормативная сумма компенсации, т.е. 1200 руб.

**Расходы на командировки**

Порядок налогового учета командировочных расходов установлен в статье 264 НК РФ. В соответствии с подпунктом 12 пункта 1 указанной статьи командировочные расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. При этом установлено, что **к командировочным,** в частности, **относятся расходы на:**

* проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
* наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению 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);
* суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;
* 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.

Из указанного перечня командировочных расходов видно, что **нормированию подлежат только суточные и полевое довольствие.** Нормы расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, утверждены постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №93 «Об установлении норм расходов организаций на выплаты суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» (в редакции постановления Правительства РФ от 15 ноября 2002 г. №828 «О внесении дополнений и изменений в постановления Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. №92 и от 8 февраля 2002 г. №93»).

Согласно указанному постановлению №93 нормативная величина суточных за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации составляет 100 рублей.

С 1 января 2006 года изменены нормы суточных по зарубежным командировкам. С указанной даты налогоплательщик в отношении суточных по загранкомандировкам обязан руководствоваться Постановлением Правительства Российской Федерации от 13 мая 2005 года №299 «О внесении изменений в нормы расходов организаций на выплату суточных за каждый день нахождения в заграничной командировке, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, предусмотренные Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 года №93».

Ежедневное полевое довольствие, выплачиваемое работникам геолого-разведочных и топографо-геодезических организаций, выполняющим геолого-разведочные и топографо-геодезические работы на территории Российской Федерации, работникам лесоустроительных организаций, а также работникам старательских артелей и других коммерческих организаций, занятым на разработке россыпных и небольших рудных месторождений драгоценных металлов и драгоценных камней со сроком отработки до 7 лет, эксплуатируемых в полевых условиях, постановлением №93 установлено в следующих размерах:

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

В соответствии с пунктом 38 статьи 270 НК РФ расходы на оплату суточных и полевого довольствия сверх установленных норм при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются.

**Пример 2**

По распоряжению руководителя организации работник направлен в служебную командировку на территории Российской Федерации сроком на пять дней. За каждый день нахождения в командировке работнику выплачены суточные из расчета 250 рублей в день.

Выплата суточных отразится в учете проводкой:

**Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит 50 –** на сумму выданных денежных средств – 1 250 руб. (250 руб. х 5 дней)

На основании предоставленного работником и утвержденного руководителем организации авансового отчета в учете оформляется проводка:

**Дебет 20 «Основное производство» Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» –** на сумму фактически выплаченных работнику суточных – 1 250 руб.

При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, будут учтены суточные только в пределах норм, т.е. в размере 500 руб. (100 руб. х 5 дней).

**Расходы на рекламу**

**Для целей налогообложения прибыли** расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подпункта 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ с учетом особенностей, установленных пунктом 4 указанной статьи.

Согласно пункту 4 статьи 264 НК РФ в сумму фактически произведенных затрат в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются:

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

Что касается расходов налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходов на иные, не указанные выше виды рекламы, то они признаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ. Согласно пункту 1 статьи 249 НК РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) является доходом от реализации. А в соответствии с пунктом 1 статьи 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг). Таким образом, при расчете нормативной величины рекламных расходов следует учитывать выручку от реализации без налога на добавленную стоимость.

**Пример 3**

В I квартале 2003 года для проведения рекламной акции организацией была использована готовая продукция на сумму 15 000 руб., в том числе: стоимость продукции, экспонируемой в витринах, – 3 200 руб.; стоимость продукции, вручаемой в виде призов победителям розыгрышей, – 11 800 руб. Выручка от реализации готовой продукции в отчетном периоде составила 600 000 руб.

Продукция, экспонируемая в витринах, дальнейшему использованию не подлежит по причине утраты своих первоначальных качеств.

Списание готовой продукции на рекламные расходы отражается в учете проводкой:

**Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 43 «Готовая продукция»** – на сумму стоимости готовой продукции – 15 000 руб.

Для целей налогового учета стоимость готовой продукции, утратившей свои первоначальные качества при экспонировании, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полном объеме, т.е. в сумме 3 200 руб.

Расходы на изготовление готовой продукции, вручаемой в виде призов, подлежат нормированию.

Фактическая величина этих расходов – 11 800 руб. 1 процент выручки от реализации продукции составляет 6 000 руб. (600 000 руб. х 1%). **Таким образом, для целей налогообложения** в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы на изготовление готовой продукции, вручаемой в виде призов, относятся только в размере 6 000 руб.

**Представительские расходы**

Как и все рассмотренные выше виды расходов, представительские расходы включаются для целей налогообложения в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с пунктом 1 статьи 264 НК РФ. Согласно подпункту 22 указанной статьи НК РФ к прочим расходам, учитываемым при налогообложении прибыли, относятся представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества.

**Состав представительских расходов и порядок их принятия к налоговому учету** установлен в пункте 2 статьи 264 НК РФ. Согласно указанной норме НК РФ **к представительским расходам относятся расходы на:**

* проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для представителей других организаций, участвующих в переговорах, участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах;
* транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно;
* буфетное обслуживание во время переговоров;
* оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

**К представительским расходам не относятся расходы на организацию** развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

В течение отчетного (налогового) периода представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 процентов от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. Следует иметь в виду, что согласно письму МНС РФ от 29 января 2002 г. №02–2–10/6–8951 «О налоге на прибыль» указанная норма не применяется в отношении представительских расходов, осуществляемых некоммерческими организациями за счет целевых поступлений при осуществлении уставной деятельности.

**Пример 4**

В течение I квартала 2003 года организацией было израсходовано на представительские цели 12 000 руб. Расходы на оплату труда за этот период составили 400 000 руб.

В соответствии с Планом счетов представительские расходы отражаются на **счете 44 «Расходы на продажу».** Таким образом, на сумму представительских расходов в учете организации следует оформить проводку:

**Дебет 44 Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.** – 12 000 руб.

**Для целей налогового учета** фактическую величину представительских расходов следует сравнить с величиной, исчисляемой как 4 процента от расходов на оплату труда. В нашем примере 4 процента от расходов на оплату труда составляют 16 000 руб. (400 000 руб. х 4%). Поскольку расходы организации на представительские цели не превышают нормативной величины, они могут быть учтены для целей налогообложения в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полном объеме, т.е. в сумме 12 000 руб.

**Проценты по полученным кредитам и займам**

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ «расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией».

При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного).

**Таким образом, в отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете не допускается** включение процентов по заемным средствам в первоначальную стоимость основных средств и материально-производственных запасов.

Принимая к налоговому учету суммы процентов по кредитам и займам, организация должна сопоставить ее с некоторой нормативной величиной, порядок определения которой установлен пунктом 1 статьи 169 НК РФ.

Существуют два способа определения нормативной величины процентов по обязательствам.

**Первый способ** применяется организациями, имеющими сопоставимые по условиям кредиты и займы, т.е. кредиты и займы, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения.

В этом случае проценты, начисленные по долговому обязательству, признаются расходом только если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. При этом **существенным отклонением** размера начисленных процентов по долговому обязательству **считается отклонение более чем на 20 процентов** в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика **применяется второй способ**, при котором предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центробанка РФ, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

**Расходы в виде процентов, начисленных** налогоплательщиком – заемщиком кредитору **сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения** в соответствии со статьей 269 НК РФ, **при определении налоговой базы не учитываются** (пункт 8 статьи 270 НК РФ).

**Пример 5**

Организация получила заем в сумме 500 000 руб. сроком на один месяц под 24 процента годовых. Займов, полученных на сопоставимых условиях, у организации нет. Ставка рефинансирования Центробанка РФ в данном отчетном периоде была равна 21 проценту годовых.

Начисление процентов отразится в учете организации проводкой:

**Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** – на сумму начисленных процентов – 10 000 руб. (500 000 руб. х 24%: 12 мес.).

**Для целей налогового учета** фактически начисленную величину процентов необходимо сравнить с нормативной величиной, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза.

Нормативная величина процентов равна:

500 000 руб. х 21% х 1,1: 12 мес. = 9625 руб.

Сверхнормативная величина процентов составляет 375 руб. (10 000 руб. – 9625 руб.).

**Таким образом, для целей налогообложения** в составе внереализационных расходов будет учтена сумма процентов, равная 9625 руб.

**Взносы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение)**

В соответствии с пунктом 16 статьи 255 НК РФ суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией, в составе расходов на оплату труда.

При этом установлено, что в случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) **указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:**

* долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, 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 этом договоры пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий (пожизненно) только при достижении застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации, дающих право на установление государственной пенсии;
* добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;
* добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Кроме перечисленных условий, существуют и другие ограничения на включение указанных расходов в состав расходов на оплату труда, а именно ограничения по величине.

Так, **совокупная сумма 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 процентов от суммы расходов на оплату труда.**

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым 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.

Пунктом 16 статьи 255 НК РФ установлено, что **при расчете предельных размеров платежей (взносов)** они не включаются в расходы на оплату труда.

**Пример 6**

В I квартале 2003 года организация израсходовала на добровольное личное страхование своих работников 50 000 рублей. Расходы на оплату труда (без учета сумм страховых взносов) за этот период составили 750 000 руб.

Рассчитаем предельный размер платежей (взносов) на добровольное страхование:

750 000 руб. х 3% = 22 500 руб.

Поскольку фактически произведенные платежи превышают нормативную величину, для целей налогообложения в состав расходов на оплату труда может быть включено только 22 500 руб. взносов.

**Вычет налога на добавленную стоимость, уплаченного по нормируемым расходам**

Вычет налога на добавленную стоимость, оплаченного покупателем продавцу товаров (работ, услуг), осуществляется в соответствии со статьями 171 и 172 НК РФ.

Указанными статьями установлены **четыре непременных условия предоставления налогового вычета:**

1) товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, или для перепродажи;

2) товары (работы, услуги) оплачены;

3) поставщик выставил счет-фактуру с выделенной в нем суммой налога на добавленную стоимость;

4) товары (работы, услуги) приняты к учету.

При осуществлении расходов, признаваемых нормируемыми в соответствии с главой 25 НК РФ, кроме вышеперечисленных условий предоставления налогового вычета должен соблюдаться порядок, установленный пунктом 7 статьи 171 НК РФ. Согласно указанному пункту в случае, если в соответствии с главой 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

**Пример 7**

В течение I квартала 2003 года на представительские цели было израсходовано 24 000 руб., в том числе налог на добавленную стоимость – 4 000 руб. Расходы на оплату труда за этот период составили 550 000 руб.

Нормативная величина представительских расходов, в пределах которой они могут быть включены в состав расходов, связанных с производством и реализацией, составляет 18 000 руб. (450 000 руб. х 4%). Сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на нормативные представительские расходы, – 3 600 руб. (18 000 руб. х 20%).

Таким образом, к вычету может быть принят налог на добавленную стоимость в размере 3 600 руб.

Сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к сверхнормативным представительским расходам, подлежит включению в состав прочих расходов (без уменьшения налогооблагаемой прибыли).

В учете организации будут оформлены проводки:

**Дебет 44 Кредит 60 (76)** – на сумму представительских расходов – 20 000 руб.;

**Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 (76)** – на сумму налога на добавленную стоимость по представительским расходам – 4 000 руб.;

**Дебет 60 (76) Кредит 51 «Расчетные счета»** – на сумму оплаты представительских расходов – 24 000 руб.;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19** – на сумму налога на добавленную стоимость, относящегося к представительским расходам в пределах норм и, соответственно, подлежащего вычету, – 3 600 руб.;

**Дебет 91, субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 19** – на сумму налога на добавленную стоимость, относящегося к представительским расходам сверх норм и, соответственно, не подлежащего вычету, – 400 руб. (4 000 руб. – 3 600 руб.).

**2. Регистры налогового учета нормируемых расходов**

Состав расходов, уменьшающих полученные доходы для целей исчисления налога на прибыль, с 01.01.02 определяется нормами главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ.

Расходами в целях исчисления налога на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные организацией, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение доходов. Организации уменьшают полученные доходы в целях исчисления налога на прибыль на сумму произведенных расходов за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ.

Налоговый учет расходов обобщает информацию для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденному приказом Минфина России от 01.05.99 №ЗЗн (в ред. от 30.03.01), расходами организации в бухгалтерском учете признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации. Необходимость документального подтверждения всех хозяйственных операций оправдательными документами в бухгалтерском учете регламентирована Федеральным законом от 21.11.96 №129-ФЗ (ред. от 28.03.02) «О бухгалтерском учете». Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Таким образом, первичные учетные документы служат основанием для ведения как бухгалтерского, так и налогового учета.

Из сравнения определений расходов для целей налогового и бухгалтерского учета следует, что состав расходов в бухгалтерском учете значительно шире состава расходов, уменьшающих полученные доходы в целях исчисления налога на прибыль. Это приводит к необходимости формирования аналитических регистров налогового учета, в которых должна быть обеспечена совокупность всех данных, необходимых для правильного определения показателей налоговой декларации, исходя из требований Налогового кодекса РФ к порядку учета соответствующих видов расходов.

Рассмотрим возможность разработки аналитических налоговых регистров по учету отдельных нормируемых расходов, связанных с производством и реализацией, на основе аналитических данных бухгалтерского учета организаций.

Для определения объема необходимой информации о расходах организации для налогового учета, которую можно использовать из данных бухгалтерского учета, сравним правила их формирования:

* классификацию расходов,
* признание расходов,
* определение размера расходов.

**Классификация расходов**

Классификация расходов для целей бухгалтерского учета регламентируется ПБУ 10/99. Классификация расходов для целей налогообложения приведена в п. 2 ст. 252 НК РФ.

Состав операционных, внереализационных и чрезвычайных расходов для целей бухгалтерского учета определен п. 11, 12, 13 ПБУ 10/99.

Состав внереализационных расходов для целей налогообложения приведен в ст. 265 НК РФ, а расходов, не учитываемых в целях налогообложения, – в ст. 270 НК РФ.

Классификация расходов

|  |  |
| --- | --- |
| Расходы для целей бухгалтерского учета | Расходы для целей налогообложения |
| Расходы по обычным видам деятельности | Расходы, связанные с производством и реализацией |
| Операционные расходы | Внереализационные расходы |
| Внереализационные расходы | Расходы, не учитываемые для целей налогообложения |
| Чрезвычайные расходы |  |

Согласно п. 5 ПБУ 10/99 расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, когда предметом деятельности организаций являются:

* предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды;
* предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
* участие в уставных капиталах других организаций;
* расходы, связанные с ними, также признаются расходами по обычным видам деятельности.

В бухгалтерском учете при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация; прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно (п. 8 ПБУ 10/99). Согласно ПБУ 10/99 правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг по элементам и статьям должны устанавливаться нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Традиционно многие организации в бухгалтерском учете применяли правила учета затрат, предусмотренные «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.92 №552. Организации руководствовались также типовыми методическими рекомендациями и инструкциями по планированию и учету себестоимости в различных отраслях экономики, предусматривающими особый порядок формирования затрат по отраслевому признаку. В целях исчисления состава расходов, принимаемых для формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, организации применяли, как правило, аналитический учет расходов, принимаемых в пределах предусмотренных налоговым законодательством норм и ограничений.

С 1 января 2002 г. для целей обложения налогом на прибыль расходы, связанные с производством и реализацией, сгруппированы по статьям и элементам (п. 1 и 2 ст. 253 НК РФ).

Обратим внимание на то, что Налоговым кодексом РФ не предусматриваются особенности в формировании затрат по отраслевому признаку. Достаточным условием для учета расходов по обычным видам деятельности является их соответствие критериям и нормам гл. 25 НК РФ.

Требование к группировке расходов в налоговом учете и возможное отличие его от группировки и классификации, используемых организацией в зависимости от ее отраслевой принадлежности, приводит к необходимости создания налоговых регистров в соответствии с требованиями к их классификации, приведенной в п. 2 ст. 253 НК РФ:

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

Расходы, связанные с производством и реализацией, принимаемые в налоговом учете не в полной сумме, а в пределах предусмотренных норм и нормативов, по представленной в Кодексе группировке расходов относятся к:

расходам на оплату, в части расходов на добровольное страхование работников;

прочим расходам, в части расходов на командировки, расходов на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, представительских и рекламных расходов.

**Признание расходов**

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий (п. 16 ПБУ 10/99):

* сумма расхода может быть определена;
* имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

**Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете** независимо от намерения получить выручку и формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) (п. 17 ПБУ 10/99). Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (п. 18 ПБУ 10/99).

Порядок признания расходов для целей обложения налогом на прибыль приведен в ст. 272 НК РФ. **Расходы признаются для целей налогообложения в том** отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы оплаты.

Даты признания расходов перечислены в п. 2–8 ст. 272 НК РФ.

Так, расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признаются в качестве расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного налогового периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора (п. 6 ст. 272 НК РФ).

Датой осуществления расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги), например, рекламные, представительские, признается дата расчетов или предъявления налогоплательщику документов (подл. 2 п. 7 ст. 272 НКРФ).

Датой осуществления расходов в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей признается дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) (подл. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ). Датой осуществления расходов на командировки, представительских расходов признается дата утверждения авансового отчета (подл. 4 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, при формировании состава расходов для целей налогообложения данные бухгалтерского учета могут использоваться в тех случаях, когда метод признания расходов, отраженный по данным первичных документов в бухгалтерском учете в соответствии с учетной политикой организации, не расходится с нормами ст. 272 НК РФ.

**Определение размера расходов**

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (п. 6 ПБУ 10/99). Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется:

* исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом;
* при оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, – в полной сумме кредиторской задолженности;
* по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией;
* с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок);
* с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Для целей налогообложения под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражается в денежной форме (ст. 252 НК РФ). Между тем следует учитывать нормы ст. 270 НК РФ, ограничивающие размер произведенных организацией расходов. К ним, в частности, относятся расходы:

* в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в ст. 255 НК РФ (подл. 6 ст. 270 НКРФ);
* в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, указанных в ст. 255 НК РФ (подл. 7 ст. 270 НКРФ);
* на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей сверх норм, установленных Правительством РФ (подл. 40 ст. 270 НКРФ);

в виде представительских расходов в части, превышающей их размеры, предусмотренные п. 2 ст. 264 (подп. 44 ст. 270 НК РФ);

* на прочие виды рекламы сверх размера расходов, предусмотренных п. 4 ст. 264 НК РФ (подп. 46 ст. 270 НК РФ).

Исходя из нормы учета суммовых разниц по доходам, изложенной в ст. 316 НК РФ, можно сделать вывод о необходимости учета их в составе внереализационных расходов (доходов) в зависимости от проведенной корректировки.

Для обеспечения налогового учета суммовых разниц в составе внереализационных расходов (доходов) и для увязки регистров налогового учета с данными бухгалтерского учета следует ввести субсчета «Суммовые разницы» по счетам учета расходов организации.

**Нормативы отнесения перечисленных платежей в состав расходов, принимаемых при расчете налога на прибыль организаций.** В целях налогообложения прибыли установлены три вида нормативов по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключаемым в пользу работников.

Первый норматив установлен для платежей по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников. Суммарный норматив отнесения этих платежей для целей налогообложения составляет 12% от суммы расходов на оплату труда.

Второй норматив предусмотрен для платежей по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда.

Первые два норматива установлены от расходов на оплату труда, которые, вероятно, должны быть предварительно сформированы в качестве базы для расчета без учета расходов на эти виды страхования.

Третий норматив установлен для взносов по, договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей. Суммы таких взносов включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 тыс. руб. в год на одного застрахованного работника.

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества организаций включаются в состав прочих расходов полностью. Исключение составляют расходы по обязательным видам страхования, на которые установлены страховые тарифы. Такие страховые платежи учитываются в пределах этих тарифов.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения, в размере, не превышающем 4% от величины расходов организации на оплату труда за этот налоговый (отчетный) период. Перечень представительских расходов является закрытым и включает оплату проездных документов для представителей других организаций.

Расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации, расходы на световую и иную наружную рекламу и расходы на участие в выставках, ярмарках, на оформление витрин учитываются в целях налогообложения полностью. Расходы на приобретение (изготовление) призов для рекламных розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы, не поименованные Налоговым кодексом РФ, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки.

Нормы расходов организаций на выплату компенсаций работникам за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей установлены постановлением Правительства РФ от 08.02.02 №92.

Нормы суточных и (или) полевого довольствия, которые выплачиваются работникам за дни нахождения в служебных командировках на территории Российской Федерации и за границей, установлены постановлением Правительства РФ от 08.02.02.

Рассмотрев условия признания и определения расходов в бухгалтерском и налоговом учете, можно сделать вывод о том, что при соответствующей организации бухгалтерского учета расходов его данные могут быть использованы для получения показателей расходов в налоговом учете.

**Формы аналитических регистров налогового учета отдельных видов нормируемых расходов**

При разработке форм аналитических регистров налогового учета нормируемых расходов учтены перечисленные правила и ограничения.

Метод группировки аналитических регистров налогового учета выбран в порядке очередности и с нумерацией, примененной в «Расчете налоговой базы»1.

Аналитические регистры в зависимости от их принадлежности по группировке, представленной в ст. 253 НК РФ, содержат «Справки» и «Ведомости».

Так, форма сводного регистра расходов на оплату труда, включающая аналитические регистры налогового учета по расходам на добровольное страхование, имеет вид (регистр 021.3.2).

Справка по расходам на оплату труда формируется нарастающим итогом на основании данных ведомостей.

Регистр «Ведомость по расходам на страхование» имеет следующий вид (регистр 021.3.2.3).

**3. Практический аспект учета нормируемых расходов**

**3.1 Задачи**

**Пример 8**

В ноябре 2007 года ООО «Шанхай» осуществило расходы, которые были связаны со следующими мероприятиями:

* официальные обеды в ресторане по месту нахождения ООО «Шанхай», а также по месту нахождения деловых партнеров организации;
* буфетное обслуживание во время переговоров;
* транспортное обслуживание делегаций;
* посещение театра и концертного зала.

Для организации встречи по месту нахождения ООО «Шанхай» была привлечена специализированная организация. Ей было перечислено по безналичному расчету 8 142 руб., в том числе НДС – 1 242 руб.

Для участия в ререговорах по месту нахождения контрагентов были командированы сотрудники ООО «Шахай». На командировочные расходы им было выдано 4 200 руб. Согласно авансовому отчету, который представили сотрудники ООО «Шанхай» после возвращения из командировки, расходы на поездку составили 4 123 руб.

На приобретение продуктов и напитков в целях проведения буфетного обслуживания из кассы организации было выдано подотчетному лицу 1 000 руб. на основании авансового отчета продукты и напитки оприходованы в качестве МПЗ. Транспортное обслуживание гостей было поручено специализированной организации, стоимость услуг которой составила 1298 руб., в том числе НДС – 198 руб.

На приобретение билетов в театр и концертный зал было израсходовано 2 300 руб., которые были выданы подотчетному лицу из кассы организации.

В бухгалтерском учете ООО «Шанхай» были сделаны следующие записи:
**Дебет 71 Кредит 50**– 7 500 руб. (1 000 + 4 200 + 2 300) – из кассы выданы деньги на приобретение продуктов и напитков для буфетного обслуживания, на командировочные расходы и для приобретения билетов в театр и концертный зал;

**Дебет 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» Кредит 51** – 9 440 руб. (8 142 + 1 298) – перечислена предоплата на организацию деловой встречи и на транспортное обслуживание делегации;

**Дебет 10 Кредит 71**– 1 000 руб. – оприходованы напитки и продукты, приобретенные для буфетного обслуживания гостей;

**Дебет 50 субсчет 3 «Денежные документы» Кредит 71**– 2 300 руб. – отражена стоимость билетов в театр и концертный зал, приобретенных через подотчетное лицо;

**Дебет 26 Кредит 71** – 4 123 руб. – на основании авансового отчета отражены командировочные расходы.

В том случае, когда деловую встречу организуют партнеры организации, командировочные расходы, связанные с этой поездкой, не включаются в состав командировочных расходов. На основании Акта о списании представительских расходов на официальный прием представителей в бухгалтерском учете организации были сделаны следующие записи:

**Дебет 26 Кредит 60**– 8 000 руб. (9 440 – 1 242 – 198) – отражены расходы на организацию деловой встречи и транспортное обслуживание членов делегации;

**Дебет 19 Кредит 60** – 1 440 руб. (1 242 + 198) – на основании полученных счетов-фактур выделена сумма «входного» НДС по расходам на организацию деловой встречи и на транспортное обслуживание;

**Дебет 26 Кредит 10**– 1 000 руб. – списана стоимость продуктов питания и напитков, использованных в ходе деловой встречи;

**Дебет 26 Кредит 50 субсчет 3 «Денежные документы» –** 2 300 руб. – использованы билеты в театр и концертный зал, приобретенные для участников деловой встречи. Таким образом, общая сумма представительских расходов составила 11 300 руб. (8 000 + 1 000 + 2 300):

**Дебет 90 Кредит 44** – 11 300 руб. – на сумму представительских расходов уменьшены доходы по обычным видам деятельности текущего периода.

**Пример 9**

Используем условия предыдущего примера. ООО «Шанхай» перечисляет авансовые платежи по налогу на прибыль ежемесячно, исходя из фактической прибыли. За 11 месяцев 2007 года расходы организации по оплате труда составили 200 000 руб. Сумма представительских расходов, отраженная в бухгалтерском учете за этот период, равна 11 300 руб. (без учета НДС). Помимо расходов на организацию деловой встречи, транспортного и буфетного обслуживания, в них включены расходы на посещение театра и концертного зала в размере 2 300 руб. Как мы уже говорили выше, в целях налогообложения указанные затраты не относятся к представительским расходам. Более того, они вовсе не учитываются в целях налогообложения. Поэтому включить в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией в целях налогообложения, ООО «Шанхай» может представительские расходы в размере 9 000 руб. (11 300 – 2 300). При расчете налога на прибыль за этот период организация может учесть в составе затрат текущего отчетного периода представительские расходы в размере 8 000 руб. (200 000 руб. х 4%). Чтобы скорректировать данные бухгалтерского учета для целей налогообложения, в конце ноября бухгалтер ООО «Шанхай» составил следующий расчет: ООО «Шанхай» БУХГАЛТЕРСКАЯ СПРАВКА-расчет нормативной величины представительских расходов за 11 месяцев 2007 года

1. Фактическая величина представительских расходов в бухгалтерском учете – 11 300 руб.

2. Представительские расходы, учитываемые в целях налогообложения, – 9 000 руб.

3. Расходы по оплате труда – 200 000 руб.

4. Нормативная величина представительских расходов – 8 000 руб.

5. Сверхнормативная величина представительских расходов – 1 000 руб.

6. Величина представительских расходов, учитываемых в целях налогообложения, – 8 000 руб. Главный бухгалтер ООО «Шанхай» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Краснова А.А. (подпись) 30 ноября 2007 года

В бухгалтерском учете ООО «Шанхай» были сделаны такие записи:

**Дебет 26–1 Кредит 60, 71, 76…** – 8 000 руб. – отражена сумма представительских расходов, которую можно учесть в целях налогообложения;

**Дебет 26–2 Кредит 60, 71, 76 ….** – 3 300 руб. (1 000 + 2 300) – отражена сумма представительских расходов, которая не учитывается при расчете налога на прибыль.

Сумма сверхнормативных представительских расходов в размере 1 000 руб. (9 000 руб. – 8 000 руб.), а также величина расходов, связанных с проведением культурно-развлекательных мероприятий, в размере 2 300 руб. является постоянной разницей, на основании которой бухгалтер сформировал постоянное налоговое обязательство:

**Дебет 99 субсчет «ПНО» Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»** – 792 руб. (3 300 руб. х 24%) – отражена сумма постоянных налоговых обязательств. В декабре 2007 года расходы на оплату труда составили 30 000 руб. Следовательно, в целом за год расходы на оплату труда равны 230 000 руб. Величина представительских расходов, осуществленных организацией за отчетный период, не изменилась.

Предельная величина представительских расходов, которую можно учесть в целях налогообложения за 2007 год, составляет 9 200 руб. (230 000 руб. х 4%). Однако расходы на посещение театра и концертного зала не включатся в состав представительских расходов при расчете налога на прибыль.

При расчете налога на прибыль в целом за 2007 год ООО «Шанхай» может учесть представительские расходы в размере 9 000 руб. ООО «Шанхай» БУХГАЛТЕРСКАЯ СПРАВКА-расчет нормативной величины представительских расходов за 2007 год

1. Фактическая величина представительских расходов в бухгалтерском учете – 11 300 руб.

2. Представительские расходы, учитываемые в целях налогообложения, – 9 000 руб.

3. Расходы по оплате труда – 230 000 руб.

4. Нормативная величина представительских расходов – 9 200 руб.

5. Сверхнормативная величина представительских расходов – 0 руб.

6. Величина представительских расходов, учитываемых в целях налогообложения, – 9 000 руб. Главный бухгалтер ООО «Шанхай» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Краснова А.А. (подпись) 31 декабря 2007 года

В бухгалтерском учете были сделаны такие записи:

**Дебет 26–1 Кредит 26–2** – 1 000 руб. – сумма представительских расходов может быть полностью учтена в целях налогообложения;

**Дебет 99 субсчет «ПНО» Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»** – 240 руб. – сторнирована часть суммы ранее начисленного постоянного налогового обязательства.

**Пример 10**

В ноябре 2007 года ЗАО «Альбатрос» приобрело офисное здание стоимостью 2 360 000 руб., в том числе НДС – 360 000 руб. Для заключения договора купли-продажи этого объекта недвижимости ЗАО «Альбатрос» организовало официальный прием с представителями организации-продавца. Расходы на проведение этого приема составили 22 900 руб. (без учета НДС).

В декабре 2007 года было зарегистрировано право собственности на указанное здание. Расходы на госрегистрацию составили 7 500 руб. В этом же месяце офисное здание было введено в эксплуатацию.

Оплата труда за период с января по ноябрь 2007 года, рассчитанная в соответствии с положениями статьи 255 Налогового кодекса РФ, составила 550 000 руб., а в целом за 2007 год – 600 000 руб.

Норматив представительских расходов составил:

* за 11 месяцев с начала года – 22 000 руб. (550 000 руб. х4%);
* за 2007 год – 24 000 руб. (600 000 руб. х 4%).

В бухгалтерском учете ЗАО «Альбатрос» были сделаны следующие записи: В ноябре 2007 года **Дебет 08–4 Кредит 60, 71, 76** …. – 22 900 руб. – отражена сумма представительских расходов, которые связаны с приобретением офисного здания;

**Дебет 08–4 Кредит 60** – 2 000 000 руб. – отражены расходы на приобретение здания;

**Дебет 19 Кредит 60** – 360 000 руб. – отражена сумма входного НДС по офисному зданию;

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по госпошлине» Кредит 51** – 7 500 руб. – перечислена государственная пошлина за государственную регистрацию права собственности на объект недвижимости.

В целях налогообложения представительские расходы в размере 22 000 руб. учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. То есть указанная сумма уменьшает налогооблагаемую прибыль в ноябре 2007 года. В бухгалтерском учете указанная сумма будет учитываться при расчете налога на прибыль через начисленную амортизацию в 2008 и последующих годах. Поэтому разница, которая возникла между данными бухгалтерского и налогового учета, в размере 22 000 руб. является временной налогооблагаемой разницей. На ее основе бухгалтер сформировал отложенное налоговое обязательство:

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 77** – 5 280 руб. (22 000 руб. х 24%) – отражена сумма отложенного налогового обязательства.

В декабре 2007 года **Дебет 08–4 Кредит 68 субсчет «Расчеты по госпошлине»** – 7 500 руб. – расходы на оплату госпошлины включены в затраты на приобретение объекта недвижимости;

**Дебет 01 Кредит 08–4**– 2 030 400 руб. (2 000 000 + 22 900 + 7 500) – отражена первоначальная стоимость офисного здания.

В налоговом учете стоимость приобретенного здания составит 2 000 000 руб. Расходы на оплату госпошлины за регистрацию права собственности на объект недвижимости в размере 7 500 руб. включаются в состав прочих расходов, связанных с произвоством и реализацией, и уменьшают налогооблагаемую прибыль текущего отчетного периода. В бухгалтерском учете указанная сумма будет учитываться при расчете налога на прибыль через сумму амортизации, начисленной в 2008 и последующих годах.

Следовательно, указанная разница является временной налогооблагаемой разницей, на основе которой бухгалтер ЗАО «Альбатрос» сформировал отложенное налоговое обязательство:

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 77** – 1 800 руб. (7 500 руб. х 24%) – отражена сумма отложенного налогового обязательства по расходам на госрегистрацию. Норматив представительских расходов за 2007 год увеличился по сравнению с этим нормативом за 11 месяцев 2007 года и составил 24 000 руб. Поэтому сумма представительских расходов в размере 900 руб. (22 900 – 22 000), которая в ноябре являлась сверхнормативной, в декабре должна быть включена в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. В бухгалтерском учете указанная сумма включается в первоначальную стоимость офисного здания, и будет уменьшать налогооблагаемую прибыль через сумму начисленной амортизации.

На основе возникшей разницы бухгалтер сформировал отложенное налоговое обязательство:

**Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 77** – 216 руб. (900 руб. х 24%) – отражена сумма сформированного отложенного обязательства. Общая сумма отложенных налоговых обязательств по состоянию на 31 декабря 2007 года составит 7 296 руб. (5 280 + 1 800 + 216). Срок полезного использования здания был установлен в размере 180 месяцев. Сумма ежемесячной амортизации в 2008 году в бухгалтерском учете составляет 11 280 руб. (2 030 400 руб.: 180 мес.), а в целях налогообложения – 11 111,11 руб. (2 000 000 руб.: 180 мес.). Таким образом, погашается временная налогооблагаемая разница, возникшая в 2007 году. Поэтому бухгалтер ежемесячно будет списывать в бухгалтерском учете часть ранее сформированного отложенного налогового обязательства в размере 40,53 руб. ((11 280 руб. – 11 111 руб.) х 24%). В 2008 году ежемесячно в бухгалтерском учете ЗАО «Альбатрос» будут производиться такие записи:

**Дебет 26 Кредит 02** – 11 280 руб. – отражена сумма амортизации, начисленной за текущий месяц;

**Дебет 77 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»** – 40,53 руб. – списана часть отложенного налогового обязательства, сформированного при покупке объекта недвижимости. Через 180 месяцев вся сумма отложенного налогового обязательства будет погашена: 7 296 руб.: 40,53 руб. = 180 мес.

**Пример 11**

Выручка организации, включая НДС, за 9 месяцев 2002 года составляет 960 000 руб. Организация оплатила за изготовление призов сумму 12 000 руб., в том числе НДС – 2000 руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

**Дебет 60 Кредит 51** – 12 000 руб.;

**Дебет 44 Кредит 60** – 10 000 руб.;

**Дебет 19 Кредит 60** – 2000 руб.;

**Дебет 90 Кредит 44** – 10 000 руб.

В налоговом учете в налоговую базу по налогу на прибыль включаем 8000 руб. (800 000 руб. х 0,01). Важно, что сумма выручки принимается для расчета без НДС

Если расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, сумма НДС по таким расходам подлежит вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Это следует из п. 7 ст. 171 НК РФ. Значит, при определении вычета по НДС организация вправе принять к вычету только сумму НДС, не относящуюся к сверхнормативным расходам, – 1600 руб. (8000 руб. х 20%). Сумма 400 руб. (2000 руб. – 1600 руб.) не принимается к вычету по НДС и не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль. Вернемся к бухгалтерскому учету:

**Дебет 68 Кредит 19** – 1600 руб. – списан НДС по нормируемым расходам (в пределах нормы);

**Дебет 91 Кредит 19** – 400 руб. – сумма НДС отнесена на счет «Прочие доходы и расходы» (но эта сумма не уменьшает налогооблагаемую прибыль).

Предположим, организация не имеет других нормируемых рекламных расходов в течение налогового периода по налогу на прибыль (года). Выручка организации за налоговый период по налогу на прибыль по сравнению с 9 месяцами, очевидно, увеличится. Пусть она состави 1 200 000 руб., включая НДС. Следовательно, организация сможет включить в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль 10 000 руб. (1 000 000 руб. х 1%), то есть всю сумму нормируемых рекламных затрат.

Ведение налогового учета в организации в части рекламных затрат. Оно предусматривает два варианта: на основании данных бухгалтерского учета либо отдельное ведение налогового учета. В случае существенного различия в бухгалтерском и налоговом учете целесообразно вести налоговый учет по второму варианту (см. таблицы 1 и 2).

Таблица 1. Фрагмент регистра прочих расходов за III квартал

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Вид расхода** | **Договор** | **Общая сумма, руб.** | **Норматив для нормируемых расходов, %** | **Расчетная величина, руб.** | **Сумма расхода, учитываемая при исчислении налогооблагаемой базы, руб.** |
| 10.09.2002 | Рекламные расходы | №50 от 20.08.2002 | 10 000 | 1 | Выручка800 000 | 8000 |
|  |  | **Итого** |  |  |  | **8000** |

Таблица 2. Фрагмент регистра прочих расходов за год

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Дата** | **Вид расхода** | **Договор** | **Общая сумма, руб.** | **Норматив для нормируемых расходов, %** | **Расчетная величина, руб.** | **Сумма расхода, учитываемая при исчислении налогооблагаемой базы, руб.** |
| 10.09. 2002 | Рекламные расходы | №50 от 20.08.2002 | 10 000 | 1 | Выручка 1 000 000 | 10 000 |
|  |  | **Итого** |  |  |  | **10 000** |

Налоговые регистры ведутся нарастающим итогом в течение налогового периода. Анализируя данные таблиц 1 и 2, видим, что в условиях нашего примера вся сумма нормируемых затрат в течение налогового периода включена в налоговую базу по налогу на прибыль. Заметим, что во многих регионах рекламные затраты облагаются налогом на рекламу. Например, в Москве ставка налога на рекламу составляет 5% суммы рекламных затрат без НДС. Налог на рекламу входит в состав прочих расходов согласно п. 1 ст. 264 НК РФ. Однако для учета налогов удобно вести отдельный налоговый регистр, приведенный в табл. 3.

Таблица 3. Фрагмент регистра расходов по налогам и сборам за III квартал 2002 года

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование налога** | **Налогооблагаемая база, руб.** | **Ставка налога, %** | **Сумма, руб.** |
| Налог на рекламу | 10 000 | 5 | 500 |
|  |  | **Итого** | **500** |

**3.2** **Тесты**

1. Каким Положением установлены правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах?
2. ПБУ 10/99
3. ПБУ 9/99
4. ПБУ 18/02
5. Существует ли в бухгалтерском учете понятие нормируемые расходы?
6. Да
7. Нет
8. Какие расходы можно отнести к нормируемым для целей налогового учета?
9. Расходы на командировки; расходы на рекламу; представительские расходы.
10. Проценты по полученным кредитам и займам; взносы на добровольное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение); расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов.
11. Оба ответа верны
12. В составе, каких расходов учитываются расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов?
13. Расходы по обычным видам деятельности;
14. Прочие расходы;
15. Оба ответа неверны;
16. В составе, каких расходов учитываются командировочные расходы?
17. Прочие расходы;
18. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией;
19. Расходы по обычным видам деятельности;
20. Какие расходы относятся к командировочным расходам?
21. Проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
22. Оформление и выдача виз, паспортов, приглашений и иных аналогичных документов;
23. Оба ответа верны;
24. Какие командировочные расходы подлежат нормированию?
25. Суточное и полевое довольствие
26. Проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
27. Консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями.
28. В составе, каких расходов учитываются расходы на рекламу?
29. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией;
30. Прочие расходы;
31. Расходы по обычным видам деятельности;
32. В составе, каких расходов учитываются прдставительские расходы?
33. Прочие расходы;
34. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией;
35. Расходы по обычным видам деятельности;
36. Что не относится к представительским расходам?
37. Расходы на организацию развлечений, отдыха;
38. Расходы на организацию профилактики или лечения заболеваний;
39. Оба ответа верны;
40. В составе, каких расходов учитываются расходы в виде процентов по долговым обязательствам?
41. Внереализационные расходы;
42. Прочие расходы;
43. Оба ответа неверны;
44. Проценты по заемным средствам включаются в первоначальную стоимость основных средств и МПЗ (в налоговом учете)?
45. Да
46. Нет
47. При определении налоговой базы учитываются или нет расходы в виде процентов, начисленных налогоплательщиком – заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами в целях налогообложения?
48. Да
49. Нет
50. Из кассы выданы деньги на приобретение продуктов и напитков для буфетного обслуживания, на командировочные расходы и для приобретения билетов в театр и концертный зал отражается БЗ?
51. Дебет 71 Кредит 50;
52. Дебет 70 Кредит 50;
53. Дебет 73 Кредит 50;
54. Перечислена предоплата на организацию деловой встречи и на транспортное обслуживание делегации отражается БЗ?
55. Дебет 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
Кредит 51;
56. Дебет 62 Кредит 51;
57. Дебет 51 Кредит 70;
58. Сумма представительских расходов может быть полностью учтена в целях налогообложения отражается БЗ?
59. Дебет 26–2 Кредит 26–1;
60. Дебет 26–1 Кредит 26–2;
61. Дебет 26 Кредит 25;
62. Отражена сумма представительских расходов, которые связаны с приобретением офисного здания?
63. Дебет 08–4 Кредит 60, 71, 76 ….
64. Дебет 01 Кредит 60, 76;
65. Дебет 08 Кредит 62;
66. Перечислена государственная пошлина за государственную регистрацию права собственности на объект недвижимости, отражается БЗ?
67. Дебет 68 субсчет «Расчеты по госпошлине» Кредит 51;
68. Дебет 68 – 11 Кредит 50;
69. Дебет 51 Кредит 68 субсчет «Расчеты по госпошлине»;
70. Расходы для целей бухгалтерского учета – это?
71. Расходы по обычным видам деятельности; внереализационные расходы; расходы, связанные с производстовом и реализацией;
72. Расходы по обычным видам деятельности; внереализационные расходы; операционные расходы; чрезвычайные расходы;
73. Оба ответа неверны;
74. При каких условиях можно признать расходы в бухгалтерском учете?
75. Сумма расхода может быть определена;
76. Имеется уверенность втом, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации;
77. Оба ответа верны;

**Ответы к тесту:**

**1** – a

**2** – b

**3** – c

**4** – b

**5** – b

**6** – c

**7** – a

**8** – a

**9** – b

**10** – c

**11** – a

**12** – b

**13** – b

**14** – a

**15** – a

**16** – b

**17** – a

**18** – a

**19** – b

**20** – c

**Список использованных источников**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации части первая и вторая (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 1 января 2009 г.) ред. От 30.12.2008 г.
2. Борисов А.Б. Комментарий к Налоговому Кодексу РФ, части второй постатейный. – М. 2009
3. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» ФЗ – 129
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н) (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.)
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02
6. Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. №93 «Об установлении норм расходов организаций на выплаты суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией»
7. «Бухгалтерский учет: просто о сложном» / под редакцией Касьяновой Г.Ю. – Москва, 2009
8. «Экономика предприятия» / под редакцией В.Я. Хрипача – Минск: НПЖ «Финансы, учет, аудит», 2007.
9. Абрамова Н.В. Материально-производственные запасы. Налогообложение и учет. М.: Бератор-Пресс, 2007. – 272 с.
10. Архипов А., Баткилина Т., Калинин В. Государство и малый бизнес: финансирование, кредитование и налогообложение // Вопросы экономики, 2005 – №4
11. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов: Практическое пособие. Экзамен – 2005, 318 стр.
12. Тумасян Р.З. «Бухгалтерский учет»: учебно-практическое пособие. ОМЕГА – Л: Москва, 2009
13. Ваш налоговый адвокат, №1, I квартал 2007
14. www. provodka.ru
15. mns. garant.ru