**1 Налог на прибыль организаци**й

Налогу на прибыль посвящена глава 25 НК РФ в соответствии, с которой исчиляются и уплачиваеются основные элементы налога на прибыль.

**1.1 Плательщики налога на прибыль**

*Согласно статье 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:*

* российские организации;
* иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации;
* кредитные организации;
* страховые компании.

# 1.2 Объект налогообложения

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях настоящей главы признается:

1) для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

1.3 Порядок определения доходов

Классификация доходов:

1. К доходам согласно статье 248 в целях настоящей главы относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации).

2) внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с настоящим Кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

2. Для целей настоящей главы имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

3. Полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

**Доходы от реализации**

Согласно статье 249 к доходам от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

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

## Внереализационные доходы

Согласно статье 250 в целях настоящей главы внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 настоящего Кодекса.

Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:

1) от долевого участия в других организациях;

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

3) в виде уплаты должником штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества в аренду, лизинг;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;

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

7) в виде сумм восстановленных резервов;

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

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен;

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

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

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ;

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

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

14) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств;

15) в виде использованных не по целевому назначению полученных целевых денежных средств, предназначенных для формирования резервов на развитие и обеспечение функционирования и безопасности атомных электростанций, либо денежных средств, полученных атомными станциями из указанных резервов;

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

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

18) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

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

20) в виде стоимости излишков товарно - материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

**1.4 Порядок определения расходов. Группировка расходов**

Согласно статье 252 в целях настоящей главы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с:

* производством и реализацией;
* внереализационные расходы.

## Расходы, связанные с производством и реализацией

Согласно статье 253 к расходам, связанным с производством и реализацией, относится:

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

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) 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, подразделяются на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Материальные расходы

Согласно статье 254 к материальным расходам, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых:

для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом.

4) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели;

5) на приобретение работ и услуг производственного характера;

Стоимость товарно - материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно - материальных ценностей.

Расходы на оплату труда

Согласно статье 255 к расходам налогоплательщика на оплату труда включаются:

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

## Амортизируемое имущество

Амортизируемым имуществом согласно статье 256 признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально - производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

### Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией

Согласно статье 264 к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика:

1) суммы начисленных налогов и сборов,

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

4) суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы;

5) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности;

6) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

7) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

 8) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

9) расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта);

10) расходы на командировки;

11) расходы на юридические и информационные услуги и т.д.

## Внереализационные расходы

Согласно статье 265 в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией.

К таким расходам относятся, в частности:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;

4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством Российской Федерации, и другие аналогичные расходы;

5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

6) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

12) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

13) другие обоснованные расходы.

В целях настоящей главы к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:

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

2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

#### 1.5 Налоговая база. Исчисление налогооблагаемой прибыли

В соответствии со статьей 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. В соответствии со статьей 274 НК РФ налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 НК РФ, подлежащей налогообложению. Согласно статьей 247 НК РФ прибылью для российских организаций признается полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ.

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

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Для правильного определения прибыли необходимо сравнивать доходы и расходы, относящиеся только к текущему периоду. Отнесение возникших доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода подразумевает их учет при исчислении налоговой базы за текущий отчетный (налоговый) период. При этом следует различать моменты возникновения доходов и расходов, которые зависят от метода, применяемого налогоплательщиком для целей исчисления налога на прибыль:

* метода начисления
* кассового метода

и порядка отнесения тех или иных видов доходов и расходов к доходам и расходам текущего отчетного (налогового) периода.

**Метод начисления**

Для учета доходов и расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли налогоплательщики применяют метод начисления. При этом методе доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

При этом необходимо учитывать, что датой реализации товаров признается день перехода права собственности на товары, определяемый в соответствии с гражданским законодательством. Дата реализации работ соответствует дата подписания документа, подтверждающего передачу результатов этих работ. Датой реализации услуг признается день оказания этих услуг. Датой реализации имущественных прав следует признавать день перехода указанных прав приобретателю. Указанный порядок регулируется ГК РФ.

При этом расходы учитываются в том периоде, к которому они относятся исходя из условий сделки. То есть при осуществлении расходов период их учета, (возникновения) определяется документом, в соответствии с которым, подобные расходы осуществлены. В частности, при приобретении лицензии на срок три года подобные расходы включаются в состав расходов текущего периода ежемесячно равномерно по одной тридцать шестой от общей стоимости лицензии. Если период, к которому расходы относятся, не может быть определен исходя из документов, в соответствии, с которым подобные расходы осуществлены, то эти расходы относятся к периоду их возникновения (начисления).

Одновременно следует обратить внимание на то, что в случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

В этом случае цена договора может быть распределена налогоплательщиком между отчетными периодами, в течение которых выполняется договор, одним из следующих способов - равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

При этом отнесение возникших расходов к расходам текущего отчетного (налогового) периода осуществляется в общеустановленном порядке.

**Кассовый метод**

Организации (за исключением банков), у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал, имеют право учитывать дату возникновения доходов и расходов согласно статье 273 НК РФ (кассовый метод).

По кассовому методу датой получения дохода (как от реализации, так и внереализационного) признается день поступления имущества (работ, услуг) или имущественных прав, либо погашения задолженности иным способом. Для определения возможности применять кассовый метод организация ежеквартально исчисляет вышеупомянутый показатель путем суммирования выручки за предыдущие четыре квартала и деления суммы на четыре. В случае, если полученный показатель окажется больше одного миллиона рублей, налогоплательщик обязан учесть доходы и расходы текущего налогового периода исходя из метода начисления начиная с начала этого налогового периода и, соответственно, представить заявления о дополнении и уточненную декларации за истекшие отчетные периоды.

**Пример:**

Налогоплательщик с начала налогового периода учитывал доходы и расходы кассовым методом (показатель выручки в среднем за квартал в предыдущем году не превысил 1 миллион рублей). Для проверки возможности продолжать учитывать доходы и расходы по кассовому методу в третьем квартале 2002 года, налогоплательщику по итогам за полугодие 2002 года следует сложить выручку от реализации товаров (работ, услуг) (без НДС и иных аналогичных налогов) за 1-ое полугодие 2002 года и за 3-ий, 4-ый кварталы 2001 года.

Полученная сумма делится на 4 и, если полученный показатель окажется больше одного миллиона рублей, то налогоплательщик обязан представить уточненную Декларацию за первый квартал и за первое полугодие, исходя из учета доходов и расходов, возникших в 2002 году по методу начисления.

При этом даже если по итогам за 9 месяцев указанный показатель снова станет меньше одного миллиона рублей, налогоплательщик уже не имеет право в этом налоговом периоде учитывать доходы и расходы по кассовому методу.

Вновь созданные организации, в связи с тем, что в предыдущие периоды у них не было выручки, могут применять кассовый метод. При этом, если в течении текущего налогового периода выручка превысит показатель в четыре миллиона рублей, то они обязаны учесть доходы и расходы текущего налогового периода исходя из метода начисления начиная с начала этого налогового периода.

Для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль необходимо полученные налогоплательщиком доходы и осуществленные им расходы классифицировать и группировать соответствующим образом.

**Уменьшение налоговой базы на убытки предыдущих периодов.**В соответствии со статьей 283 НК РФ налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 НК РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы в течение последующих 10 лет при условии, что совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 процентов налоговой базы.

При переносе этих убытков следует принимать во внимание, что на них распространяется 10-летний (начиная с 2002 года) период предоставления права переноса и соблюдение 30%-ного ограничения налоговой базы по налогу на прибыль соответствующего года.

При этом, если налогоплательщиком по состоянию на 31 декабря 2001 года получен убыток за 2001 год, превышающий сумму убытка, определенную по состоянию на 1 июля 2001 года, то такая разница не признается убытком в целях налогообложения.

**Пример:**

Сумма непогашенного по состоянию на 1 января 2002 года убытка за 1997 год составила 100 тыс. рублей, за 1999 год - 200 тыс. рублей. В 2001 году организация получила убыток 300 тыс. рублей, при этом убытка на 01.07.2001 в учете не было.

По итогам за 2002 год получен убыток 500 тыс. руб.

В последующие 10 лет получены следующие результаты:

2003 год - 100 тыс. руб.; 2004 год - 200 тыс. руб.; 2005 год - 150 тыс. руб.; 2006 год - убыток 200 тыс. руб.; 2007 год - 100 тыс. руб.; 2008 год - 150 тыс. руб.; 2009 год - 200 тыс. руб.; 2010 год - 140 тыс. руб.; 2011 год - 150 тыс. руб.; 2012 год - 100 тыс. руб.

Убытки, полученные до 2002 года и в 2002 году, могут быть погашены следующим образом:

|  |
| --- |
| /-----+-------------------------------+---------------------------------\| Год | Сумма убытка, учитываемая при | Остаток убытка, подлежащий || | определении налоговой базы | переносу на следующий год |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2002| 0 | 800 тыс. руб. |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2003| 30 тыс. руб. (100 тыс. руб. x |770 тыс. руб. (800 тыс. руб. - 30|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2004| 60 тыс. руб. (200 тыс. руб. x |710 тыс. руб. (770 тыс. руб. - 60|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2005| 45 тыс. руб. (150 тыс. руб. x |665 тыс. руб. (710 тыс. руб. - 45|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2006| 0 | 665 тыс. руб. |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2007| 30 тыс. руб. (100 тыс. руб. x |635 тыс. руб. (665 тыс. руб. - 30|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2008| 45 тыс. руб. (150 тыс. руб. x |590 тыс. руб. (635 тыс. руб. - 45|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2009| 60 тыс. руб. (200 тыс. руб. x |530 тыс. руб. (590 тыс. руб. - 60|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2010| 42 тыс. руб. (140 тыс. руб. x |488 тыс. руб. (530 тыс. руб. - 42|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2011| 45 тыс. руб. (150 тыс. руб. x |443 тыс. руб. (488 тыс. руб. - 45|| | 30%) | тыс. руб.) |+-----+-------------------------------+---------------------------------+| 2012| 30 тыс. руб. (100 тыс. руб. x |413 тыс. руб. (443 тыс. руб. - 30|| | 30%) | тыс. руб.) |\-----+-------------------------------+---------------------------------/ |

В данном примере оставшийся непогашенный убыток в сумме 413 тыс. руб. перенести на будущее нельзя, поскольку истекло десять лет с периода, когда был получен этот убыток.

Что касается убытка 2006 года, то его перенос может быть произведен, начиная с 2013 года по 2016 год включительно, имея в виду, что в соответствии с пунктом 3 статьи 283 НК РФ, перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Если же, например, в 2008 году налогоплательщиком будет получена прибыль в размере 2200 тыс. руб., налогоплательщик сможет погасить весь убыток переходящий с 2002 года в сумме 635 тыс. руб. и учесть часть убытка 2006 года в размере 25 тыс. руб. (660 тыс. руб. (2200 тыс. руб. х 30%) - 635 тыс. руб.).

#### 1.6 Ставки налога на прибыль

## Общая налоговая ставка

Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций устанавливается в размере 24 процентов (абз.1 п.1 ст.284 НК РФ).

|  |  |
| --- | --- |
| **Ставка налога** | **Бюджет** |
| 6 процентов | федеральный бюджет |
| 16 процентов | бюджеты субъектов Российской Федерации |
| 2 процента | местные бюджеты |

Законами субъектов Российской Федерации налоговая ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом указанная ставка не может быть ниже 12 процентов (абз.2 п.1 ст.284 НК РФ).

Под отдельными категориями налогоплательщиков следует понимать совокупность предприятий, расположенных на территории района, города, области, по видам деятельности или по отраслевому признаку. Если к данному виду деятельности или отрасли относится только одно предприятие, то на него также распространяются положения о снижении ставки в части сумм налога, зачисляемых в региональные бюджеты (п.1. рек. к ст.284, утв. Приказом МНС РФ от 26.02.2002 № БГ-3-02/98).

## Специальные налоговые ставки

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

* 20 процентов - со всех доходов, за исключением указанных ниже (пп.1 п.2 ст.284 НК РФ);
* 10 процентов - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок (пп.2 п.2 ст.284 НК РФ).

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

* 6 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации (пп.1 п.3 ст.284 НК РФ);
* 15 процентов - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций (пп.2 п.3 ст.284 НК РФ).

К налоговой базе, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки:

* 15 процентов - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных ниже), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов (пп.1 п.4 ст.284 НК РФ)
* 0 процентов - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации (пп.1 п.4 ст.284 НК РФ).

Сумма налога, исчисленная по специальным налоговым ставкам (20, 10, 6, 15 и 0 процентов), подлежит зачислению в федеральный бюджет (п.6 ст.284 НК РФ).

**1.7 Налоговый период. Отчетный период**

Согласно к статье 285 настоящего Кодекса:

1. налоговым периодом по налогу признается календарный год;
2. отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

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

**1.8 Порядок исчисления налога и авансовых платежей**

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемой в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса.

В настоящее время уплата налога на прибыль осуществляется в виде:

1. Авансовых платежей, исходя из предпологаемой прибыли за квартал;

Уплата авнсовых платежей в бюджет производится не позднее 15 числа каждого месяца в равных частях в размере одной трети квартальной суммы налога.

В тех случаях, когда сумма налога на прибыль, исчисленная из фактически полученной прибыли отличается от суммы авансовых платежей, то производится расчет дополнительных платежей в бюджет по следующей формуле:

**Пдоп=1/4\*(Нфакт - Навенс)\*СЦБ РФ\*100%,**

где:

Пдоп – дополнительный платеж;

Нфакт – фактическая сумма налога на прибыль;

Навенс – авнсовые платежи по налогу на прибыль;

СЦБ РФ – ставка рефинансирования.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

1. Реальными платежами, исходя из фактической суммы полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

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

Порядок уплаты налога на прибыль определяется самостоятельно, и он действует до конца отчетного года.

**2 Расчет сумму начисленных налогов и источник уплаты налога на прибыль**

Расчет налоговой базы регламентирован статьей 314 НК РФ и составляется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из данных налогового учета, нарастающим итогом с начала года. Данные, раскрываемые в расчете налоговой базы, состоят из расшифровки доходов и расходов по отдельным видам деятельности, по которым предусмотрен особый порядок налогообложения, внереализационных доходов и расходов прибыли, а также сумм убытка, подлежащих переносу на будущий период.

Расчет налоговой базы по существу содержит систему показателей, отражаемую в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Данный документ составляется за I квартал, I полугодие, 9 месяцев и за год. Сумма доходов от реализации включает в себя:

* выручку от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства;
* выручку от реализации полученных товаров;
* выручку от реализации ценных бумаг;
* выручку от реализации основных средств;
* выручку от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств;
* выручку от реализации финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке.

Аналогично в этом же разрезе приводится сумма расходов, произведенных в отчетном периоде и уменьшающих сумму доходов от реализации. Общая сумма расходов уменьшается также на суммы остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе и продукции отгруженной, но нереализованной на конец отчетного периода, определяемых в соответствии со ст. 319 НК РФ.

При определении облагаемой налогом прибыли, балансовая прибыль уменьшается на сумму отчислений в резервные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством, организациями, для которых предусмотрено создание таких фондов (АО) до достижения размеров этих фондов в соответствии с учредительными документами, но не более 25% уставного капитала при этом сумма отчислений в эти фонды не должна превышать 50% налога на прибыль. Сумма налога на прибыль исчисляется плательщиками самостоятельно исходя из величины прибыли, ставок налога и предоставляемых по уплате налога льгот.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н, зарегистрировано 31 декабря 2002 года Минюстом России за номером 4090 .

ПБУ 18/02 вводится в действие, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год, т.е. с 01.01.2003. Применять его должны все фирмы за исключением банков, страховых и бюджетных организаций. Малые предприятия могут не использовать это положение в своей отчетности.

Данное ПБУ приближает российские правила ведения бухгалтерского учета к Международным стандартам бухгалтерского учета и имеет задачу сделать бухгалтерскую отчетность организации более понятной для всех пользователей этой информации. Как в МСФО, так и в US GAAP, помимо текущих обязательств по налогу на прибыль, предусмотрено признание и раскрытие в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и активов. Раскрытие отложенных налоговых активов и обязательств в финансовой отчетности регулирует МСФО-12 "Налоги на прибыль", в рамках US GAAP - FAS-109 "Учет налогов на прибыль".

Целью ПБУ 18/02 является сближение бухгалтерского и налогового учета по нормам главы 25 НК РФ в части расчета налога на прибыль. Бухгалтерская прибыль (убыток), отраженная в Отчете о прибылях и убытках, как правило, не совпадает с налогооблагаемой прибылью (убытком), отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Применение данного ПБУ позволит отразить в бухгалтерском учете и отчетности разницу между налогом на бухгалтерскую прибыль и той суммой налога на прибыль, которую вы реально должны уплатить в бюджет.

Ведь основа для формирования прибыли одна - это хозяйственные операции, производимые организацией в налоговом периоде. Поэтому, сравнив отражение одних и тех же операций в каждом из видов учета, можно выявить причины, по которым данные бухгалтерского и налогового учета расходятся.

Собственно на этом принципе выявления различий и отражения в бухгалтерском учете суммы налога на прибыль, рассчитанной на их основе, и строиться ПБУ.

ПБУ 18/02 вводит много новых понятий и категорий: "налог на бухгалтерскую прибыль (убыток)", "налог на налогооблагаемую прибыль", "постоянные разницы", "временные разницы", "постоянные налоговые обязательства", "отложенный налог на прибыль", "вычитаемые временные разницы", "налогооблагаемые временные разницы", "отложенные налоговые активы", "отложенные налоговые обязательства".

Для того чтобы понять, как от бухгалтерской прибыли (убытка) нужно переходить к налогооблагаемой прибыли, приведем схему 1.

**Схема 1:**

 -------- ------- -------- --------- ----------

 |Прибыль | |Посто- | |Вычитае-| |Налогооб-| | Прибыль |

 |(убыток)| |янные | |мые вре-| |лагаемые | |(убыток) |

 + |по бух-| |разницы| |менные | |временные| |по налого-|

 (-) |галтерс-| + |(ПР) | + |разницы | - |разницы | = + |вому учету|

 | скому | | | |(ВВР) | |(НВР) | (-) |(НП или |

 |учету | | | | | | | | НУ) |

 |(БП или | | | | | | | | |

 |БУ) | | | | | | | | |

 -------- ------- -------- --------- ----------

 Х Ст Х Ст Х Ст Х Ст Х Ст

 = = = = =

 -------- -------- -------- ---------- --------

 |Условный| |Постоян-| |Отложен-| |Отложенное| |Текущий |

 | расход | |ное на| |ный на-| |налоговое | |налог на|

 |(доход) | |логовое | |логовый | |обязатель-| |прибыль |

 + |по нало-| |обязате-| |актив | |ство (ОНО)| + |(убыток)|

 (-) |гу на| + |льство | + |(ОНА) | - | | = (-) |(ТНП или|

 |прибыль | |(ПНО) | | | | | |ТНУ) |

 |(УР или | | | | | | | | |

 |УД) | | | | | | | | |

 -------- -------- -------- ---------- --------

Ст - ставка налога на прибыль на отчетную дату. В НК РФ по различным видам доходов предусмотрены разные ставки налога на прибыль. Нужно брать именно ту ставку, которая предусмотрена по данному виду доходов.

Понятие налогового учета было введено главой 25 Налогового кодекса РФ ("Налог на прибыль организаций"), вступившей в силу с 1 января 2002 года. До этой даты прибыль для целей налогообложения определялась исходя из данных бухгалтерского учета. Для определения налогооблагаемой прибыли бухгалтерская прибыль (убыток) корректировалась в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета налога от фактической прибыли". Действия, предлагаемые ПБУ 18/02, напомнят бухгалтеру о шагах, которые он делал при заполнении Справки.

Вначале по данным бухгалтерской прибыли (убытка), полученной по итогам отчетного периода, исчисляется условный расход (доход) по налогу на прибыль.

Собственно бухгалтерская прибыль (убыток) без учета налога на прибыль отражена не по строке 140 формы 2, а с учетом чрезвычайных доходов и расходов определяется как строка 140 + строка 170 - строка 180 формы N 2.

Налог на прибыль, рассчитанный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, по-другому называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Для его расчета воспользуйтесь формулой:

#### Условный расход (доход) по налогу на прибыль=

**Бухгалтерская прибыль (БП или БУ) \* Ставка налога на прибыль**

Для отражения этих сумм к счету 99 "Прибыли и убытки", который является **источником начисления налога на прибыль**, создается специальный субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль".

По итогам отчетного периода, рассчитав сумму налога на бухгалтерскую прибыль, необходимо осуществить проводку:

Дебет 99 субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- начислен условный расход по налогу на прибыль;

- или при наличии бухгалтерского убытка:

Дебет 68 Кредит 99 субсчет "Условный расход (доход) по налогу на прибыль"

- начислен условный доход по налогу на прибыль.

Пример 1:

Организация по итогам работы в 1 квартале получила доход в размере 50 000 руб., а во 2 квартале получила бухгалтерский убыток в размере 5 000 руб. Всего по итогам полугодия бухгалтерская прибыль составила 45 000 руб. (50 000 - 5 000).

На основании бухгалтерской прибыли 1 квартала организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)- начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

На основании бухгалтерского убытка 2 кв. исчисляется сумма условного дохода по налогу на прибыль:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль"

- 1 200 руб. (5 000 руб. х 24%)- начислен условный доход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Общая величина "текущего налога на прибыль" по итогам 2 кв. составит 10 800 руб. (12 000 - 1 200) или 45 000 руб. х 24%. Он отражает текущую задолженность организации в отчетном периоде перед бюджетом по налогу на прибыль.

Далее будем находить разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и НК РФ. С учетом разницы будем корректировать начисленный условный доход (расход) по налогу на прибыль.

Разницы могут быть:

- постоянными;

- временными.

**2.1 Постоянные разницы (ПР)**

Эти разницы возникают, если моменты признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, но их величина в бухгалтерском учете больше.

Как правило, в бухгалтерском учете расходы признаются полностью. Правила формирования бухгалтерской прибыли (убытка) даны в Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). В частности, правила учета доходов и расходов установлены в Положениях по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 и "Доходы организации" ПБУ 9/99.

Нормами ПБУ 10/99 (пп.5-7) не предусмотрены какие-либо ограничения возможности признания расходов. В бухгалтерском учете расходы признаются расходами по обычным видам деятельности и в сумме фактически произведенных затрат и отражаются по дебету счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы", 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу" " и др.

В Налоговом кодексе существует ряд расходов, которые не учитываются в налогообложении ни при каких обстоятельствах, либо учитываются в пределах нормативов. Поэтому на практике очень часто складывается ситуация, когда фирма фактически потратила средства и признала их расходами в бухгалтерском учете, но уменьшить на их сумму налогооблагаемую прибыль не может.

Возникают постоянные разницы, которые никогда не будут учтены при налогообложении прибыли, ни в текущем, ни в следующем отчетном периоде.

Примером расходов, полностью никогда не признаваемых, в налоговом учете является случай безвозмездной передачи объекта основных средств. В бухгалтерском учете расход будет признан в составе операционных доходов и расходов (п.29, 31 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). В налоговом учете стоимость безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, не уменьшает налогооблагаемую прибыль (п.16 ст.270 НК РФ).

Кроме того, в налоговом учете не учитывается ряд выплат работникам. Это: выплаты, не предусмотренные трудовым контрактом (п.21 ст.270 НК РФ), материальная помощь (п.23 ст.270), оплата дополнительных отпусков и единовременных пособий уходящим на пенсию работникам по коллективному договору (п.24 и 25 ст.270) и др.

Передача имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал в бухгалтерском учете отражается следующим образом. Сумма вклада отражается в оценке согласно учредительным документам на дебете счета 58 "Финансовые вложения" субсчет "Паи и акции" в корреспонденции с кредитом счета выбытия имущества (например, 01 "Основные средства"). Выявленная разница между оценкой вклада, отраженной по дебету счета 58, и остаточной стоимостью передаваемого имущества отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы" как операционный доход и расход (п.29 и 31 ПБУ 6/01). В налоговом учете разница между стоимостью вносимых в качестве оплаты имущества имущественных прав и номинальной стоимостью приобретаемых акций (долей, паев) при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации не признается доходом (убытком) акционера (участника, пайщика) (пп.2 п.1 ст.277 НК РФ).

К нормируемым в налоговом учете расходам относятся:

* представительские расходы (п.2 ст.264, п.42 ст.270 НК РФ);
* расходы на подготовку и переподготовку кадров (п.3 ст.264);
* рекламные расходы (п.4 ст.264, п.44 ст.270);
* суточные или полевое довольствие (пп 12 п.1 ст.264 НК РФ);
* расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов (пп.11 п.1 ст.264, п.38 ст.270);
* взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей (п.16 ст.255 НК РФ);
* расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством Российской Федерации (пп.13 п.1 ст.264);
* суммы выплаченных подъемных (пп.5 п.1 ст.264, п.37 ст.270);
* плата нотариусу за нотариальное оформление (пп.16 п.1 ст.264, п.39 ст.270);
* проценты, начисленные кредитору по долговым обязательствам (ст.269, п.8 ст.270) и др.

Нормативная величина некоторых из этих расходов определяется в твердой сумме или расчетным путем на основании иных показателей (выручки, фонда оплаты труда, ставки ЦБ РФ) и может вычисляться нарастающим итогом с начала года. Сверхнормативные расходы могут полностью исключаться из расчета налоговой базы по налогу на прибыль отчетного и последующего отчетных периодов или корректироваться в течение года.

На сумму сверхнормативных расходов надо увеличить бухгалтерскую прибыль для получения налоговой базы по налогу на прибыль. Это бухгалтер делал и ранее по различным строкам Справки.

Перечисленные расходы являются постоянными разницами, которые исключаются из налоговой базы текущего и последующего отчетного периода.

Величина постоянной разницы определяется так:

#### Постоянная разница (ПР) = Сумма данного вида расходов признанная в бухгалтерском учете – Сумма данного вида расходов признанная в налоговом учете

Информация о постоянных разницах формируется на основании первичных учетных документов. Она может накапливаться в регистрах бухгалтерского учета или иным образом, в порядке, установленном организацией самостоятельно в учетной политике.

Напомним, что регистр бухгалтерского учета - это таблицы определенной формы, построенные в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и источниках его образования и служащие для отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Учетные регистры ведутся в виде карточек, отдельных листов, ведомостей, журналов, книг, машинограмм (ст.10 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете").

Сведения о постоянных разницах могут накапливаться обособленно на соответствующих субсчетах, на которых ведется учет актива или обязательства, по которому они возникли.

**Пример 2:**

Производственная организация в 1 квартале 2003 г. получила бухгалтерскую прибыль в размере 50 000 руб. Распорядительным документом установлен размер суточных при командировках работников по территории РФ в размере 300 руб. в сутки. Расходы на выплату суточных по служебным командировкам управленческого персонала составили в 1 кв. 2003 г. 15 000 руб.(300 руб. х 50 сут). Ставка налога на прибыль составляет 24%. Сверхнормативные суточные выделяются на счетах учета затрат на отдельном субсчете.

На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)- начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, согласно Постановлению Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 можно отнести суточные в размере 5000 руб.(100 руб. х 50 сут).

Оставшиеся 10 000 руб. (15 000 - 5 000) представляют собой постоянные разницы, которые никогда уже не будут учтены для целей налогообложения ни в текущем, ни в следующем отчетном периодах.

В бухгалтерском учете осуществлены проводки:

Дебет 26 Кредит 71

- 5 000 руб. (100 руб. х 50 сут.) - учтены в составе управленческих расходов суточные по командировкам в пределах установленных законодательством норм;

Дебет 26 субсчет "Постоянные разницы" Кредит 71

- 10 000 руб. ((300 -100) руб. х 50 сут.) - сверхнормативные суточные учтены как постоянные разницы.

Наличие постоянных разниц приводит к тому, что организация вынуждена больше платить налога на прибыль по сравнению с тем, если бы она рассчитывала налог на прибыль исходя не из Налогового кодекса, а из расходов (доходов), признанных в бухучете.

На основе постоянных разниц (ПР) рассчитывается показатель "постоянное налоговое обязательство" (ПНО). Под ним понимается сумма налога на прибыль, которую необходимо "доплатить" в бюджет в связи с тем, что часть расходов не может быть учтена для целей налогообложения.

Этот показатель суммируется с "условным расходом (доходом) по налогу на прибыль" (УР или УД). Чтобы его рассчитать, воспользуйтесь формулой:

**Постоянное налоговое обязательство (ПНО) =**

**Ставка налога на прибыль \* Постоянныя разница (ПР)**

Учет постоянных налоговых обязательств также следует вести на счете 99 "Прибыль и убытки" на отдельном субсчете "Постоянное налоговое обязательство".

**Пример 3:**

Воспользуемся условием примера 2. Предположим, что других постоянных разниц у организации не было.

Поскольку в бухгалтерском учете возникли постоянные разницы, то сумма "условного расхода" по налогу на прибыль должна быть увеличена на постоянное налоговое обязательство по итогам I квартала 2003 года:

Дебет 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" Кредит 68

- 2400 руб. (10 000 руб. 24 %) - отражено постоянное налоговое обязательство, возникшее в данном отчетном периоде.

В результате корректировки бухгалтерской прибыли получилась налоговая база по налогу на прибыль в размере 60000 руб, которая складывается из бухгалтерской прибыли 50 000 руб. и постоянной разницы 10 000 руб.

Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль - "текущий налог на прибыль" - составит 14 400 руб. Эта величина состоит из условного расхода по налогу на прибыль 12 000 руб. и постоянного налогового обязательства по налогу на прибыль 2400 руб.

Налог на прибыль может возникать и при бухгалтерском убытке. Например, при наличии высоких сверхнормативных расходов в бухгалтерском учете может быть получен бухгалтерский убыток, однако в результате его корректировки на постоянные разницы может возникнуть положительная налоговая база по налогу на прибыль, с которой и следует исчислить текущие обязательства перед бюджетом. В этом случае сумма условного дохода по налогу на прибыль и постоянного налогового обязательства будет положительной.

#### 2.2 Временные разницы

**Временные разницы** (с ударением на первый слог, в значении слова "непостоянные") - это разницы между балансовой стоимостью актива и обязательства, и их налоговой базой.

В отличие от постоянных, временные разницы возникают, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. То есть в бухгалтерском учете суммы признаются в одном отчетном периоде, а в налоговом учете - в другом, со сдвигом во времени.

Это может происходить при применении различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах. Например, *для целей бухгалтерского учета ПБУ 6/01 (п.18) допускает* *начисление амортизации объектов основных средств производить одним из следующих способов*:

* линейный способ;
* способ уменьшаемого остатка;
* способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
* способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

А в соответствии с главой 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ налогоплательщики вправе использовать для некоторых амортизационных групп основных средств не только линейный, но и нелинейный способ амортизации, почти удваивающий суммы амортизационных начислений. Возможно применение специальных коэффициентов для оборудования, являющегося предметом лизинга, и основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Допустим, для целей бухучета вы пользуетесь линейным способом, а при налогообложении - нелинейным. Тогда в первые годы эксплуатации амортизационные отчисления в налоговом учете будут больше, чем в бухгалтерском. А это означает, что поначалу вы будете платить относительно меньше налога на прибыль (так как признали больше расходов). Однако в последующих периодах ваши налоговые отчисления возрастут.

Иными словами, временные разницы возникают из-за того, что расходы (доходы), которые вы признали в бухучете, при налогообложении учитываются в том же объеме, но в других отчетных периодах. Так, первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то есть общая сумма амортизационных отчислений будет одинаковой. Но в данном отчетном периоде отчисления могут различаться.

Или можно сказать иначе - часть доходов или расходов организации не могут быть учтены в текущем отчетном периоде, но могут быть учтены в других отчетных периодах.

Аналогично временные разницы возникают при выборе различных способов списания товаров и материалов в производство в бухгалтерском учете и для целей налогообложения. Например, для целей бухгалтерского учета по методу по методу ФИФО, а для целей налогообложения - по методу ЛИФО.

Временные разницы, в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток), делятся на:

* вычитаемые;
* налогооблагаемые.

2.3 Вычитаемые временные разницы

Отражение в бухгалтерском учете этих временных разниц приводит к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в последующих, будущих отчетных периодах.. То есть расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а доходы - позже, со сдвигом во времени.

Примерами таких ситуаций могут быть:

* применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета;
* применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости товаров работ и услуг в текущем отчетном периоде в бухгалтерском и налоговом учетах;
* начисление расходов, которые еще не оплачены (для тех, кто использует кассовый метод, ст.273 НК РФ);
* зачет переплаты налога на прибыль в счет будущих платежей;
* неиспользование в этом году убытка прошлого периода с целью уменьшения налога на прибыль и перенос его на будущее;
* остаточная стоимость продаваемого основного средства по данным бухгалтерского учета выше, чем его остаточная стоимость для целей налогообложения и др.

Вычитаемая временная разница рассчитывается так:

**Вычитаемая временная разница (ВВР) = + (-) Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в бухгалтерском учете - (+) Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в налоговом учете за тот же период.**

Вычитаемая временная разница означает, что "бухгалтерские" затраты выше "налоговых", и эту часть надо отложить на будущее, чтобы учесть в следующих периодах в налоговом учете. Текущий финансовый результат по бухгалтерскому учету следует увеличить на величину этих разниц, чтобы привести его к прибыли в налоговом учете.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога, получится та сумма налога на прибыль будущих периодов, которую вы оплатили сейчас. Она носит название отложенный налоговый актив (ОНА).

Вычитаемые временные разницы, как и налогооблагаемые, в отчетном периоде отражаются в бухгалтерском учете обособленно, а именно в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых они возникают.

**Пример 4.**

В феврале 2003 г. организация ввела в эксплуатацию оборудование стоимостью 480 000 руб. Срок его полезного использования - 4 года.

Учетной политикой установлено, что организация для целей бухгалтерского учета начисляет амортизацию по оборудованию по сумме чисел лет полезного использования, а для целей налогообложения применяет линейный метод начисления амортизации.

Допустим, что в 1 квартале 2003 г. получена бухгалтерская прибыль в размере 50 000 руб.

На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 12 000 руб. (50 000 руб. х 24%)- начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Начислять амортизацию по оборудованию бухгалтер должен с 1 марта 2003 года.

 ----------------------------------------------------------------------

| | в бухучете, руб. |в налоговом учете, руб.|

|------------------------|----------------------|-----------------------|

|Первоначальная стоимость| 480 000 | 480 000 |

|оборудования | | |

|------------------------|----------------------|-----------------------|

|Сумма начисленной амор-| 16 000 | 10 000 |

|тизации за март 2003 г. |(4 : 10 480 000 : 12)| (480 000 : 4 : 12 ) |

| | | |

|------------------------|----------------------|-----------------------|

|Остаточная стоимость на | 464 000 | 470 000 |

|1 апреля 2003 года | (480 000 - 16000) | (480 000 -10 000) |

 -----------------------------------------------------------------------

Вычитаемая временная разница составит 6000 руб. (16 000 - 10 000). В конце I квартала 2003 года осуществляется бухгалтерская проводка:

Дебет 02 субсчет "Амортизация по производственному оборудованию" Кредит 02 субсчет "Вычитаемые временные разницы"

- 6000 руб. - отражено превышение "бухгалтерской" амортизации над "налоговой" (вычитаемая временная разница).

Отложенный налоговый актив будет равен 1440 руб. (6000 руб. х 24%.).

Согласно ПБУ отложенные налоговые активы и обязательства необходимо учитывать на отдельных синтетических счетах. Однако пока Планом счетов, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, они не предусмотрены. В настоящее время такие изменения Минфин готовит. Предположительно, для отложенного это будут счета 09 "Отложенный налоговый актив" и 77 "Отложенное налоговое обязательство".

С учетом этого, отложенный налоговый актив отразиться следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 09 "Отложенный налоговый актив" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 1440 руб. (6000 руб. х 24%.) - отражена сумма отложенного налогового актива.

Таким образом, к уплате в бюджет следует 13140 руб.(12 000 + 1 140).

Что же будет дальше с отложенным налоговым активом?

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будет уменьшаться или полностью погашаться сумма отложенных налоговых активов.

В нашем примере, когда сумма амортизации в бухгалтерском учете станет меньше суммы амортизации в налоговом учете, будут осуществляться бухгалтерские проводки:

Дебет 02 субсчет "Вычитаемые временные разницы" Кредит 02 субсчет "Амортизация по производственному оборудованию"

- уменьшена вычитаемая временная разница;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 09 "Отложенный налоговый актив"

- уменьшены (списаны) суммы отложенного налогового актива, приходящиеся на вычитаемые временные разницы.

В итоге за какой-то период времени сумма амортизации по данному объекту в бухгалтерском и налоговом учете сравняется, объект полностью самортизируется.

Объект, по которому образуется отложенный налоговый актив, может выбывать в связи с продажей, ликвидацией или безвозмездной передачей иному собственнику. В этом случае осуществляется бухгалтерская проводка:

Дебет 99 Кредит 09 "Отложенный налоговый актив"

- списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

В этой сумме никогда уже не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль будущих отчетных периодов.

2.4 Налогооблагаемые временные разницы

Эти разницы приводят к увеличению сумм налога на прибыль в последующих периодах. То есть здесь, наоборот, расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом, а доходы - раньше. Иными словами, расходы в бухгалтерском учете ниже тех, которые признаются в налоговом учете. Или часть бухгалтерских доходов не признается в качестве доходов в налоговом учете.

Примерами таких ситуаций могут быть следующие:

* фирма начислила выручку от реализации товаров (работ, услуг), но фактически деньги не получила (для тех, кто использует кассовый метод);
* поступила выручка за ранее отгруженные товары (для организаций, использующих кассовый метод);
* начислены, но не поступили в данный отчетный период проценты по долговым обязательствам, пени и штрафы признаны должником, но еще не получены (для организаций, использующих кассовый метод);
* отсрочка или рассрочка по уплате налога на прибыль;
* начислены, но не поступили в данный отчетный период дивиденды.

Первый пример хорошо знаком бухгалтеру, отложенный НДС давно учитывается на счете 76 как предстоящие обязательства перед бюджетом. Аналогично будет учитываться и отложенный налог на прибыль.

К образованию налогооблагаемых временных разниц ведет и применение различных способов амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета, когда в бухгалтерском учете сумма начисленной амортизации ниже, чем в налоговом.

Рассмотрим ситуацию с процентами по кредитам и займам. Их отражение в бухгалтерском учете регулируется ПБУ 15/01. Проценты по кредитам и займам, начисленные до момента оприходования материально-производственных запасов, например, относятся на увеличение их первоначальной стоимости (п.15). Аналогично, до момента ввода в эксплуатацию инвестиционного актива, начисленные проценты подлежат включению в стоимость инвестиционного актива.

В налоговом учете в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 269 НК РФ проценты по кредитам и займам, уплачиваемые организацией, включаются во внереализационные расходы. Но только та их сумма, которая не превышает определенной нормативной величины.

Это значит, что текущий финансовый результат по бухгалтерскому учету будет выше, по сравнению с налогооблагаемой прибылью. И следовательно, бухгалтерскую прибыль нужно увеличить на величину этих разниц, чтобы привести ее к прибыли в налоговом учете.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) рассчитываются так же, как и вычитаемые, но с противоположными знаками.

Вычитаемая временная разница рассчитывается так:

**Налогооблагаемая временная разница (НВР) = + (-) Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в налоговом учете за тот же период – (+) Сумма данного вида расходов (доходов), признанная в бухгалтерском учете.**

Налогооблагаемая временная разница отражается в аналитике бухгалтерского учета соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых она возникла.

При этом сумма налога на прибыль, которую вы должны будете "доплатить" в последующих периодах, называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).

**Пример 5.**

Российская организация получила по итогам 2003 г. прибыль от реализации продукции в размере 500 000 руб. В марте 2004 г. ею получено извещение от иностранной организации о том, что по итогам 2003 г. ей начислены дивиденды. Примем условно рублевый эквивалент суммы в размере 5000 руб. (сумма не является существенной по правилам бухгалтерского учета). Дивиденды поступили в апреле 2004 г. С иностранным государством, в котором расположен источник выплаты дивидендов, у РФ международного договора об избежании двойного налогообложения нет.

Исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности на основании п.7 ПБУ 9/99, дивиденды в бухгалтерском учете отражаются по принципу начисления 31 декабря 2003 г.

Для целей налогового учета дивиденды (пп.2 п.4 ст.271 НК РФ) включаются в налоговую базу по налогу на прибыль в качестве внереализационных доходов по дате поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу), независимо от того, какой метод учета доходов и расходов применяет налогоплательщик (кассовый метод или метод начисления). В нашем примере - в апреле 2004 г.

Налогооблагаемая временная разница составит 5000 руб. 31 декабря 2003 года бухгалтер сделает проводку:

Дебет 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" Кредит 91-1 субсчет "Налогооблагаемые временные разницы"

- 5000 руб. - отражены дивиденды к поступлению в составе операционных доходов (налогооблагаемая временная разница).

С этой суммы предстоит в апреле уплатить налог на прибыль по ставке 15% (пп.2 п.3 ст.284 НК РФ).

Отложенное налоговое обязательство будет равно 750 руб. (5000 руб. 15%). Его необходимо отразить в бухгалтерском учете 31 декабря 2003 г.:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 77 "Отложенное налоговое обязательство"

- 750 руб. - отражена сумма отложенного налогового обязательства, которое наступит в момент поступления на расчетный счет дивидендов.

Эта проводка уменьшает задолженность перед бюджетом на счете 68. Ведь с учетом начисленных дивидендов бухгалтерская прибыль стала больше на 5 000 руб. Это привело к тому, что стала больше и величина условного расхода по налогу на прибыль, отраженного в кредите счета 68 на 750 руб.

На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дебет 99 субсчет "Условный доход (расход) по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 120 750 руб. (500 000 х 24% + 5 000 х 15%) - начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

А по правилам, приведенным в схеме 1, отложенное налоговое обязательство вычитается из условного расхода. Поэтому на величине текущего налога на прибыль сумма начисленных к получению в бухгалтерском учете дивидендов не отразиться. И она составит 120 000 руб. (120750-750). Столько составит и сальдо счета 68.

Что же делать дальше с отложенным налоговым обязательством, отраженном на счете 77?

Как и по правилам начисления отложенного НДС, по мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут постепенно погашаться и отложенные налоговые обязательства.

Соответственно в аналитике соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых учитывается налогооблагаемая временная разница, данные будут корректироваться.

В нашем примере при поступлении дивидендов на расчетный счет будет осуществлена бухгалтерская проводка:

Дебет 51 Кредит 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам"

- 5000 руб. - поступили дивиденды;

Дебет 77 "Отложенное налоговое обязательство" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- 750 руб. - уменьшено (погашено) отложенное налоговое обязательство.

В результате этих бухгалтерских проводок обязательство перед бюджетом по текущему налогу на прибыль будет увеличено в период получения денег на расчетный счет.

А что делать, если выбывает объект актива или обязательства, по которому было ранее начисление отложенного налогового обязательства? Происходит списание отложенного налогового обязательства на счет прибылей и убытков бухгалтерской проводкой:

Дебет 99 Кредит 77 "Отложенное налоговое обязательство"

И в этой сумме никогда больше не будет происходить увеличение налогооблагаемой прибыли в последующих отчетных периодах.

2.5 Раскрытие информации

В бухгалтерской отчетности за каждый налоговый период отражается неоплаченная величина текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка).

Отложенные налоговые активы и обязательства необходимо отразить в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов как прочие по строке 150 раздела I и как прочие долгосрочные обязательства по строке 520 раздела IY.

Информацию о постоянных налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и обязательствах, и текущем налоге на прибыль (текущем налоговом убытке) необходимо отразить в Отчете о прибылях и убытках.

**Пример 6.**

Воспользуемся условием **примера 5.**

Отчет о прибылях и убытках за 2003 года будет выглядеть так (в рублях):

-----------------------------------------------------------------------

|Наименование показателя |Код |За отчетный период|За аналогичный |

| |строки| |период предыдуще-|

| | | |го года |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Прибыль до налогообложения| 140 | 505 000 |... |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Условный расход по налогу| | 120 750 | |

|на прибыль | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Постоянные налоговые обя-| | - | |

|зательства | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Отложенные налоговые акти-| | - | |

|вы | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Отложенные налоговые обя-| | (750) | |

|зательства | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Итого текущий налог на| | 120 000 |... |

|прибыль | | | |

|--------------------------|------|-------------------|-----------------|

|Прибыль от обычной деяте-| | 385 000 |... |

|льности | |(505 000 - 120 000)| |

 -----------------------------------------------------------------------

Кроме того, в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу необходимо раскрыть полную трансформацию условного расхода (дохода) по налогу на прибыль в текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), т.е. подробно описать как почему и на сколько налогооблагаемая прибыль отличается от бухгалтерской. А именно пояснить суммы:

* условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
* постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном и прошлом отчетных периоде и повлекшие корректирование условного дохода (расхода);
* постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и обязательств;
* отложенных налоговых активов и обязательств, списанных за счет прибылей и убытков в связи с выбытием актива или обязательства;
* причины изменений налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

**3 Документы по налогу на прибыль организаций**

*Измененная форма Декларации по налогу на прибыль организаций составлена с учетом*

приказа МНС России от 12.07.2002 №БГ-3-02/358 *, зарегистрированного Минюстом России 24.07.2002*

*(регистрационный № 3614)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  Код раздела 01Приложение № \_\_\_\_\_\_\_\_ к приказу МНС России от \_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_2001 г. № \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
|  |  |  |
|  |  | Форма по КНД |  |  |  |  |  |  |  |

|  |
| --- |
| НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ |
|  **по налогу на прибыль организаций**за \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_г.(указывается период, за который представляется декларация) | представляется не позднее \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
|  |
| Представляется в |  |  |  |  |  |  |  |
| (наименование налогового органа и его код) |
| по месту нахождения  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | российской организации |  | обособленного подразделения российской организации |  |  |
|  |
|  | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |
| Полное наименование организации |
| Реквизиты свидетельства о постановке на учет: | Серия, номер |  | Дата выдачи |  |  |
|  |
| Кем выдано |  |  |  |  |  |  |  |
|  | (наименование налогового органа и его код) |
|  |
| ИНН организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |
| КПП по месту нахождения |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | организации | обособленного подразделения |
|  |
|  |
| Данная декларация составлена на  |  |  |  страницах |
| с приложением подтверждающих документов или их копий на |  |  |  |  листах |
|  |
| Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю: |
|  |
| Руководитель:  |  |
| Фамилия, Имя, Отчество (полностью) |
| ИНН\* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | Подпись\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | Дата |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Главный бухгалтер:  |
| Фамилия, Имя, Отчество (полностью) |
| ИНН\* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | Подпись \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Дата |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | М П |
|  |  |
|  |
| **Заполняется работником налогового органа** |
| Сведения о представлении налоговой декларации | Сведения о проведении камеральной проверки |
| Данная декларация представлена (нужное отметить знаком V) | Камеральная проверка проведена |
| лично |  | по почте |  | уполномоченным представителем |  |  | Дата  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| на  |  |  | страницах  |  |
| с приложением подтверждающих документов на  |  |  |  | листах |  |
| Дата представления декларации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Зарегистрирована за № |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
| Фамилия, И.О. |  | Подпись\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | Фамилия, И.О. Подпись\_\_\_\_\_\_\_ |
|  |
| \*В случае не указания ИНН или изменения учетных данных в периоде, за который представляется декларация, следует заполнить сведения о физическом лице на странице 3 Декларации |

|  |
| --- |
| Код раздела 01 |
| Страница № |  |  |
| Форма по КНД |  | 1 | 1 | 5 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| ИНН\КПП организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | / |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Сведения о налогоплательщике:

Адрес, указанный в учредительных документах:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Почтовый индекс |  |  |  |  |  |  |  |
| Субъект Российской Федерации | Код |  |  |
| Район |  |
| Город |  |
| Населенный пункт (село, поселок и т.д.) |  |
| Улица (проспект, переулок и т.д.)  |  |
| Номер дома (владения) |  |
| Номер корпуса (строения) |  |
| Номер квартиры |  |
| Адрес, указанный в учредительных документах и адрес постоянно действующего исполнительного органа |  |  |  |  |  |
|  |  |
| совпадают не совпадают(нужное отметить знаком V) |

|  |
| --- |
| В случае несовпадения указывается адрес постоянно действующего исполнительного органа: |
| Почтовый индекс |  |  |  |  |  |  |  |
| Субъект Российской Федерации | Код |  |  |
| Район |  |
| Город |  |
| Населенный пункт (село, поселок и т.д.) |  |
| Улица (проспект, переулок и т.д.)  |  |
| Номер дома (владения) |  |
| Номер корпуса (строения) |  |
| Номер квартиры |  |
| Контактный телефон: Руководителя \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Гл.бухгалтера \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |

Обособленное подразделение *\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

(наименование*)*

|  |  |
| --- | --- |
| Адрес: | Х |
| Почтовый индекс |  |  |  |  |  |  |  |
| Субъект Российской Федерации | Код |  |  |
| Район |  |
| Город |  |
| Населенный пункт (село, поселок и т.д.) |  |
| Улица (проспект, переулок и т.д.)  |  |
| Номер дома (владения) |  |
| Номер корпуса (строения) |  |
| Номер квартиры |  |
| Контактный телефон: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Подпись |  | Дата |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Код раздела 01

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страница № |  |  |
| Форма по КНД |  | 1 | 1 | 5 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| ИНН\КПП организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | / |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

|  |
| --- |
| **В случае не указания ИНН или изменения учетных данных в периоде, за который представляется декларация, сообщаю:** |
| Вид документа, удостоверяющего личность |  |
| Серия |  |
| Номер |  |
| Дата выдачи документа |  |
| Адрес места жительства в Российской Федерации: | Х |
| Почтовый индекс |  |  |  |  |  |  |  |
| Субъект Российской Федерации | Код |  |  |
| Район |  |
| Город |  |
| Населенный пункт (село, поселок и т.д.) |  |
| Улица (проспект, переулок и т.д.)  |  |
| Номер дома (владения) |  |
| Номер корпуса (строения) |  |
| Номер квартиры |  |

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Подпись |  | Дата |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

 Код раздела 02

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страница № |  |  |
| Форма по КНД |  | 1 | 1 | 5 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| ИНН\КПП организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | / |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

 **Лист 02**

**Расчет налога на прибыль организаций**

**за \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200 г.**

 **отчетный (налоговый) период**

(руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Доходы от реализации (Приложение №1) | 010 |  |
| Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (Приложение №2) | 020 |  |
| Внереализационные доходы  | 030 |  |
| Внереализационные расходы | 040 |  |
| в том числе:  |  |  |
|  убыток, образовавшийся при уступке права требования (в соответствии с пунктом 2 статьи 279 НК) | 041 |  |
| **Итого прибыль (убыток)** (строка 010-строка 020+строка 030-строка 040) | 050 |  |
| Доходы по операциям с ценными бумагами, облагаемые по иным ставкам, а также доходы в виде дивидендов (доходов от долевого участия в иностранных организациях) (Лист 04) | 060 |  |
| Сумма положительного сальдо курсовых разниц, возникших с даты поступления иностранной валюты на счет предприятия или организации и до даты принятия ОВГВЗ серии III к бухгалтерскому учету в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев) | 070 |  |
| Положительное сальдо от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости, ранее включенное в налоговую базу по налогу на прибыль в доле, приходящейся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев ценных бумаг, полученных в результате новации) | 071 |  |
| Сумма положительного сальдо курсовых разниц по ОВГВЗ Ш серии, приходящихся на реализованные (выбывшие) государственные ценные бумаги (для первичных владельцев ценных бумаг, полученных в результате новации) | 072 |  |
| Часть процентного дохода, подлежащего исключению при погашении государственных ценных бумаг, полученных в результате новации, в пределах прибыли от погашения указанных ценных бумаг | 073 |  |
| Сумма прибыли по операциям с ценными бумагами, направляемая на покрытие убытка по ценным бумагам, полученным в результате новации | 074 |  |
| Доходы от долевого участия в других организациях, а также проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог с которых удержан налоговым агентом (источником выплаты дохода) | 080 |  |
| Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" | 090 |  |
| **Льготы, предусмотренные статьей 2 Федерального закона от 06.08.01 №110-ФЗ:** Предусмотренные п. 4 ст. 6 Закона №2116-1 | 100 |  |
|  Предусмотренные абз.10 п.6 ст.6 Закона №2116-1 | 110 |  |
|  Предусмотренные абз. 14 п. 6 ст. 6 Закона №2116-1 | 120 |  |
|  Предусмотренные абз. 27 п. 6 ст. 6 Закона №2116-1 | 130 |  |
| **Налоговая база** (строка 050-строка 060*-*строка 070-строка 071-строка 072-строка 073-строка 074-строка 080-строка 090-строка 100-строка 110-строка 120-строка 130) | 140 |  |
| Сумма убытка или части убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах) (строка *100* Приложения №4 к Листу 02) | 150 |  |
| Сумма прибыли, исключаемая из налоговой базы в связи с предоставлением дополнительных льгот  |  |  |
| в том числе: |  |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации | 160 |  |
|  в местный бюджет | 170 |  |
| **Налоговая база для исчисления налога:** в федеральный бюджет (строка 140-строка 150)+строка 120 Листа 05+строка 120 Листа 06+строка 230 Листа 07+строка 110 Листа 10+строка 59*0* Листа 11) | 180 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации (строка 140-строка 150-строка 160)+строка 120 Листа 05+строка 120 Листа 06+строка 230 Листа 07+ строка 110 Листа 10+строка 59*0* Листа 11)) | 190 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений пятого абзаца пункта 1 статьи 284НК) | 191 |  |
|  в местный бюджет (строка 140-строка 150-строка 170) + строка 120 Листа 05+строка 120 Листа 06+строка 230 Листа 07+строка 110 Листа 10+строка 59*0* Листа 11) | 200 |  |
| **Ставка налога на прибыль** – всего, (%) | 210 |  |
| в том числе: |  |  |
|  в федеральный бюджет  | 220 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации | 230 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений пятого абзаца пункта 1 статьи 284НК) | 231 |  |
|  в местный бюджет | 240 |  |
| **Сумма исчисленного налога на прибыль – всего**, | 250 |  |
| в том числе: |  |  |
|  в федеральный бюджет (строка 180 х строка 220:100) | 260 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации (строка 190 х строка 230:100)+(строка 191 х строка 231:100) | 270 |  |
|  в местный бюджет (строка 200 х строка 240:100) | 280 |  |
| Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период – всего, | 290 |  |
| в том числе:  в федеральный бюджет | 300 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации | 310 |  |
|  в местный бюджет | 320 |  |
| Сумма налога, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога согласно специальной Декларации (расчета), принятой налоговым органом | 330 |  |
| в том числе:  в федеральный бюджет  | 340 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации  | 350 |  |
|  в местный бюджет  | 360 |  |
| **Сумма налога на прибыль к доплате\*** – всего (строка 250-строка 290-строка 330, если строка 250 больше суммы строк 290 и 330), (строка 380+строка 390+строка 400), | 370 |  |
| в том числе:  в федеральный бюджет | 380 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации | 390 |  |
|  в местный бюджет | 400 |  |
| **Сумма налога на прибыль к уменьшению\*** – всего (строка 250-строка 290-строка 330, если строка 250 меньше суммы строк 290 и 330) (строка 420+строка 430+строка 440), | 410 |  |
| в том числе:  в федеральный бюджет | 420 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации | 430 |  |
|  в местный бюджет | 440 |  |
| **Сумма ежемесячных авансовых платежей\*** на \_\_\_\_\_\_квартал 200\_\_\_года – всего (строка 250-строка 250 Декларации за предыдущий отчетный период), | 450 |  |
| в том числе:  в федеральный бюджет по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 460 |  |
|  в федеральный бюджет по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 470 |  |
|  в федеральный бюджет по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 480 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 490 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 500 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации по сроку 28\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 510 |  |
|  в местный бюджет по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 520 |  |
|  в местный бюджет по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 530 |  |
|  в местный бюджет по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | 540 |  |
| Сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с п.6, 8 ст. 10 Федерального закона от 06.08.2001 №110-ФЗ, причитающаяся к уплате по отчетным периодам текущего года: в федеральный бюджет (строка 081 или строка 082 или строка 083 или строка 084 или строка 085 Листа 12 или эти же строки Листа 13) | 550 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации (строка 091 или строка 092 или строка 093 или строка 094 или строка 095 Листа 12 или эти же строки Листа 13) | 560 |  |
|  в местный бюджет (строка 101 или строка 102 или строка 103 или строка 104 или строка 105 Листа 12 или эти же строки Листа 13) | 570 |  |
| Количество сроков уплаты по отчетным периодам текущего года | 580 |  |
| Сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с п.6, 8 ст. 10 Федерального закона от 06.08.2001 №110-ФЗ, причитающаяся к уплате по сроку 28 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\* | 590 |  |
| в том числе:  в федеральный бюджет | 600 |  |
|  в бюджет субъекта Российской Федерации  | 610 |  |
|  в местный бюджет | 620 |  |

*\* Суммы авансовых платежей и суммы налога на прибыль, подлежащие «к доплате», « к уменьшению» или «к уплате», отражены на Листах 02,03,04. По организациям, имеющим обособленные подразделения, для доплаты, уменьшения или уплаты сумм авансовых платежей и сумм налога на прибыль в части федерального бюджета используются данные Листа 02, а в части бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов – данные Приложений № 5 и 5 «а» к Листу 02.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Достоверность и полноту сведений, указанных в данном расчете, подтверждаю | Подпись руководителя организации |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | Подпись главного бухгалтера |  |  |  |  |  |  |  |  |
| число месяц год |  |  |  |  |  |  |  |

Отметка работника налогового органа \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Отметка специалиста по учету \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Код раздела 03

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страница № |  |  |
| Форма по КНД |  | 1 | 1 | 5 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| ИНН\КПП организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | / |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

 **Приложение № 1 к Листу 02**

**Доходы от реализации за\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_200 г.**

 **отчетный (налоговый) период**

 (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Выручка от реализации – всего, в том числе: | 010 |  |
| по товарообменным операциям, из них | 011 |  |
|  по экспорту | 012 |  |
| от реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС, из нее  | 013 |  |
| от реализации на экспорт | 014 |  |
| от реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленных у физических лиц (не являющихся плательщиками по НДС), из нее | 015 |  |
| по экспорту | 016 |  |
| по сделкам (иным) по реализации товаров (работ, услуг) на экспорт | 017 |  |
| из строки 010: |  |  |
|  выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства | 020 |  |
|  выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования | 030 |  |
|  выручка от реализации прочего имущества | 040 |  |
|  выручка от реализации покупных товаров | 050 |  |
| Выручка от реализации амортизируемого имущества  | 060 |  |
| Выручка от реализации права требования как реализации финансовых услуг | 070 |  |
| Выручка от реализации права требования  до наступления срока платежа | 080 |  |
|  после наступления срока платежа | 090 |  |
| Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы | 100 |  |
| Выручка от реализации (выбытия, в т.ч .доход от погашения) ценных бумаг профессиональных участников рынка ценных бумаг – всего, | 101 |  |
| в том числе сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и необращающихся на организованном рынке ценных бумаг ниже: |  |  |
| минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг | 102 |  |
| расчетной цены | 103 |  |
| Итого доходов от реализации (строка 010+сумма строк с 060 по 101) | 110 |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Достоверность и полноту сведений, указанных в данном приложении, подтверждаю |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| число месяц год | Подпись главного бухгалтера |

Отметка работника налогового органа \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Код раздела 04

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страница № |  |  |
| Форма по КНД |  | 1 | 1 | 5 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| ИНН\КПП организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | / |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

 **Приложение № 2 к Листу 02**

**Расходы, связанные с производством и реализацией**

**за \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_ г.**

**отчетный (налоговый) период**

 (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Прямые расходы налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода | 010 |  |
| Прямые расходы налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода | 020 |  |
| Расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в т.ч. погашением) ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг | 021 |  |
| Прямые расходы прочих налогоплательщиков, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода | 030 |  |
| Материальные расходы, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением расходов, относящихся к прямым – всего,  | 040 |  |
| в том числе:  |  |  |
| расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии | 041 |  |
| расходы на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика | 042 |  |
| Расходы на оплату труда, относящиеся к косвенным расходам текущего отчетного (налогового) периода | 050 |  |
| в том числе: |  |  |
| расходы на оплату труда персонала, не участвующего в процессе производства | 051 |  |
| расходы по добровольному страхованию работников | 052 |  |
| Суммы начисленной амортизации, относящиеся к косвенным расходам текущего отчетного (налогового) периода | 060 |  |
| Прочие расходы – всего,  | 070 |  |
| в том числе:  |  |  |
| расходы на ремонт основных средств или отчисления на создание ремонтного фонда  | 080 |  |
| расходы по освоению природных ресурсов, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода | 090 |  |
| расходы на научные исследования и (или) опытно - конструкторские разработки, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода, в том числе:  | 100 |  |
| расходы на формирование специализированных фондов  | 101 |  |
| расходы на добровольное и обязательное страхование, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода  | 110 |  |
| суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением перечисленных в статье 270 НК  | 120 |  |
| в том числе: |  |  |
|  суммы ЕСН, относящиеся к расходам текущего отчетного (налогового) периода | 121 |  |
| расходы на юридические и информационные услуги, расходы на консультационные и иные аналогичные услуги  | 130 |  |
| расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями | 140 |  |
| представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества  | 150 |  |
| расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках  | 160 |  |
| расходы по аренде федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества | 161 |  |
| другие расходы  | 170 |  |
| Стоимость реализованных покупных товаров  | 180 |  |
| Прямые расходы налогоплательщиков, осуществляющих оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю в ткущем отчетном (налоговом) периоде  | 190 |  |
| Цена приобретения реализованного прочего имущества и расходы, связанные с его реализацией  | 200 |  |
| Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией  | 210 |  |
| Стоимость реализованного права требования при его реализации как финансовой услуги  | 220 |  |
| Стоимость реализованного права требования в соответствии с п.п.1,2 статьи 279 НК: до наступления срока платежа  | 230 |  |
|  после наступления срока платежа  | 240 |  |
| Расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг), имущественных прав в текущем отчетном (налоговом) периоде  | 250 |  |
| Убытки от реализации амортизируемого имущества, принимаемые для целей налогообложения в специальном порядке  | 260 |  |
| Убыток от реализации права требования в соответствии со статьей 279 НК: по п.1 - размер убытка, превышающий сумму процентов, исчисленных в соответствии со статьей 269 НК  | 270 |  |
| по п. 2 - убыток от реализации права требования  | 280 |  |
| Убытки при реализации права требования как реализация финансовых услуг | 290 |  |
| Суммы убытков текущего отчетного (налогового) периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно - коммунальной и социально - культурной сферы  | 300 |  |
| Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно - коммунальной и социально - культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности  | 310 |  |
| Итого признанных расходов (сумма строк с 010по 040 + строка 050 +строка 060+строка 070 + сумма строк с 180 по 250) минус (сумма строк с 260 по 300) + строка 310)  | 320 |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Достоверность и полноту сведений, указанных в данном приложении, подтверждаю |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| число месяц год | Подпись главного бухгалтера |

Отметка работника налогового органа \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Код раздела 05

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страница № |  |  |
| Форма по КНД |  | 1 | 1 | 5 | 1 | 0 | 0 | 6 |
| ИНН\КПП организации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | / |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

 **Приложение №3 к Листу 02**

**Отдельные виды расходов, связанные**

**с производством и реализацией, начисленные за \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_200\_ г.**

 **отчетный (налоговый) период**

(руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Расходы на командировки | 010 |  |
| Расходы на аудиторские услуги | 020 |  |
| Расходы на услуги по предоставлениюработников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией | 030 |  |
| Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 НК | 040 |  |
| Расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг) | 050 |  |
| Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности) | 060 |  |
| Расходы, осуществленные налогоплательщиком – организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50 процентов и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда составляет не менее 25 процентов | 070 |  |
| Расходы налогоплательщиков – общественных организацийинвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, в виде средств, направленных на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов и на цели, указанные в подпункте 38 пункта 1 статьи 264 НК | 080 |  |
| Расходы налогоплательщиков - организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, при условии перечисления этих сумм на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций | 081 |  |
| **Расходы на оплату труда – всего,** в том числе: | 090 |  |
|  суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также 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 законодательствомРоссийской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации (п.16 ст.255 НК) | 100 |  |
| расходы на оплату труда работников аппарата управления | 110 |  |
| расходы на вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненные работы, оказанные услуги, совершение действия за пределами Российской Федерации | 120 |  |

 (руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Кодстроки | Первоначальная (восстановительная) стоимость | в том числе нематериальные активы | Сумма начисленной амортизации | в том числе нематериальные активы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| **Амортизируемое имущество по группам** |  |  |  |  |  |
| Первая группа  | 130 |  |  |  |  |
| Вторая группа | 140 |  |  |  |  |
| Третья группа  | 150 |  |  |  |  |
| Четвертая группа | 160 |  |  |  |  |
| Пятая группа | 170 |  |  |  |  |
| Шестая группа | 180 |  |  |  |  |
| Седьмая группа | 190 |  |  |  |  |
| Восьмая группа | 200 |  |  |  |  |
| Девятая группа | 210 |  |  |  |  |
| Десятая группа | 220 |  |  |  |  |
| Отдельная группа в оценке по остаточной стоимости, подлежащей включению в состав расходов в течение срока не менее 7 лет | 221 |  |  |  |  |
| Итого: | 230 |  |  |  |  |

# Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

 (руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Код строки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Общая сумма расходов, не учитываемых в целях налогообложения, всего: (сумма строк 250 и260) | 240 |  |
| Из строки 240 расходы, которые не учтены в составе расходов для целей налогообложения на основании пунктов 1 – 48 статьи 270 НК  | 250 |  |
| в том числе выплаты в пользу физических лиц | 251 |  |
| Из строки 240 расходы, которые не учтены в составе расходов для целей налогообложения на основании пункта 49 статьи 270 НК,  | 260 |  |
| в том числе выплаты в пользу физических лиц | 261 |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Достоверность и полноту сведений, указанных в данном приложении, подтверждаю |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| число месяц год | Подпись главного бухгалтера |

Отметка работника налогового органа \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**3.2 Порядок заполнения налоговых деклараций**

# Состав декларации

Декларацию по налогу на прибыль за отчетный период необходимо сдать в налоговую инспекцию не позднее 28-го числа месяца, следующего за указанным периодом (п. 3 ст. 289 НК РФ). В эти же сроки нужно перечислить авансовый платеж по итогам данного отчетного периода.

Декларацию за отчетный период нужно представлять по упрощенной форме. Все без исключения организации - плательщики налога на прибыль должны представить лист 01 "Титульный лист" и лист 02 "Расчет налога на прибыль организаций".

Из предусмотренных семи приложений к листу 02 "Расчет налога на прибыль организаций" большинство налогоплательщиков должны заполнить три:

* приложение № 1 "Доходы от реализации";
* приложение № 2 "Расходы, связанные с производством и реализацией";
* приложение № 3 "Отдельные виды расходов, связанные с производством и реализацией".

Приложение № 4 "Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу" предстоит заполнить тем налогоплательщикам, которые имеют убытки, полученные в предыдущих налоговых периодах, и намерены уменьшить налоговую базу на сумму этих убытков.

Налогоплательщики, у которых есть обособленные подразделения, помимо всего прочего должны заполнить:

* приложение № 5 "Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль организацией, имеющей обособленные подразделения";
* приложение № 5а "Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль по обособленным подразделениям организаций".

Для правильного исчисления налоговой базы и величины налога важно не ошибиться при отражении данных в приложениях к листу 02 "Расчет налога на прибыль организаций". Поэтому прежде чем перейти к листу 02, давайте остановимся на приложениях к нему.

## Приложения № 1 и № 2

В приложении № 1 отражаются доходы от реализации. Приложение № 2 предназначено для определения величины расходов, связанных с производством и реализацией.
Заполняя приложение № 1, имейте в виду: информацию по строкам 011-016 должны указывать не все организации. А только те из них, которые определяют налоговую базу по НДС "по отгрузке".

В приложении № 2 особенно внимательно отнеситесь к заполнению строк 010-030. В этих строках нужно указать прямые расходы. Напомним, что порядок распределения расходов на прямые и косвенные установлен в статьях 318 и 319 НК РФ. А в статье 320 приведены особенности распределения расходов для торговых организаций.

В состав прямых расходов включаются:

* материальные затраты, перечисленные в подпунктах 1 и 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ (сырье, материалы, комплектующие изделия и полуфабрикаты);
* оплата труда персонала, участвующего в производстве товаров (работ, услуг), а также суммы начисленного на эти расходы единого социального налога;
* начисленная амортизация по основным средствам, которые используются при производстве товаров (работ, услуг).

В остальных строках приложения № 2 отражаются только косвенные расходы.

Обратите внимание: нормируемые для целей налогообложения расходы (рекламные, представительские) нужно указывать в приложении № 2 только в пределах этих норм.

## Убытки от реализации амортизируемого имущества

Практика камеральных проверок показывает, что много ошибок в заполнении декларации связано с реализацией амортизируемого имущества. Особенно в случаях, когда от этой операции получен убыток.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщик должен сопоставить полученную выручку с остаточной стоимостью и расходами, связанными с реализацией. Если в результате получена отрицательная величина, она признается убытком. Этот убыток учитывается в составе прочих расходов не сразу, а постепенно. Срок, в течение которого убыток равномерно включается в расходы, равен разнице между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Об этом гласит пункт 3 статьи 268 НК РФ.

**Пример 1**

В мае 2003 года организация продала автомобиль за 120 000 руб. (в том числе НДС - 20 000 руб.). Его остаточная стоимость по данным налогового учета составила 130 000 руб. Срок полезного использования был установлен в 60 месяцев. Фактический срок эксплуатации до момента реализации - 45 месяцев. Предположим, что других доходов и расходов у организации не было.

При заполнении декларации за 1-е полугодие выручка от реализации автомобиля отражается по строке 060 приложения № 1. Остаточная стоимость - по строке 210 приложения № 2.

В нашем случае от реализации автомобиля получен убыток в сумме 30 000 руб. (130 000 руб. - 100 000 руб.). Его можно списать в прочие расходы в течение 15 месяцев (60 мес. - 45 мес.).

Размер убытка отражается по строке 260 приложения № 2. Значение этой строки уменьшает итоговую сумму этого приложения. В результате полученный убыток не будет увеличивать расходы отчетного периода.

Ежемесячно в период с июня 2003-го по август 2004 года организация будет включать в состав прочих расходов по 2000 руб. (30 000 руб.: 15 мес.). Эту сумму нужно будет отражать по строке 170 приложения № 2. В декларации за 1-е полугодие 2003 года по этой строке организация должна указать 2000 руб. (сумма, включенная в расходы за июнь 2003 года).

Итоговое значение приложения № 2 (строка 320) в нашем примере составит 102 000 руб. (2000 руб. + 130 000 руб. - 30 000 руб.).

# Убытки обслуживающих производств и хозяйств

Немало ошибок допускается при отражении в декларации убытков обслуживающих производств и хозяйств.

Понятие обслуживающих производств и хозяйств содержится в статье 2751 НК РФ. Выручку от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученную ими, нужно отразить по строке 100 приложения №1. Соответствующую сумму расходов - по строке 250 приложения № 2.

Если деятельность обслуживающих производств и хозяйств принесла убыток, учесть его полностью в текущем периоде можно только при соблюдении определенных условий. Они установлены в абзацах 6-8 статьи 2751 Кодекса. Если хотя бы одно из них не выполняется, убыток придется покрывать в течение последующих 10 лет. Причем исключительно за счет прибыли, полученной от самих обслуживающих производств и хозяйств.

Для отражения убытков обслуживающих производств и хозяйств при несоблюдении указанных условий предназначена строка 300 "Суммы убытков текущего отчетного (налогового) периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы" приложения № 2. Значение по этой строке уменьшает итоговое значение данного приложения. Тем самым убытки исключаются из общей суммы расходов.

Заметим, что прибыль или убыток по объектам обслуживающих производств за отчетный (налоговый) период определяется по всем объектам, а не отдельно по каждому (п. 6.3.1 Методических рекомендаций).

Для отражения убытков прошлых лет, на которые уменьшается прибыль обслуживающих производств и хозяйств отчетного (налогового) периода, предусмотрена строка 310 "Суммы убытков прошлых лет по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, учитываемые в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности" приложения № 2.

В 2002 году строка 310 не заполнялась. Это связано с тем, что установленный статьей 2751 Кодекса порядок переноса убытков применяется только с 2003 года в отношении убытков обслуживающих производств и хозяйств за 2002 год.

При погашении в текущем году части убытка за прошлый год имейте в виду: статья 283 НК РФ, устанавливающая общие правила переноса убытка на будущее (и соответствующие ограничения), в данном случае не применяется. Статья 2751 НК РФ содержит особый порядок погашения убытка обслуживающих производств и хозяйств. Поэтому если обслуживающие производства и хозяйства в этом году работают с прибылью, ее можно направить на погашение убытка прошлых лет без каких-либо ограничений.

**Пример 2**

Организация имеет на балансе пансионат и общежитие. В 2002 году они получили убыток в размере 50 000 руб. Для целей налогообложения этот убыток не учитывался.

В 1-м полугодии 2003 года доходы пансионата и общежития составили 440 000 руб., а расходы на их содержание -- 400 000 руб. Эти суммы будут показаны по строке 100 приложения № 1 и строке 250 приложения № 2 соответственно. Таким образом, получена прибыль в размере 40 000 руб. (440 000 руб. - 400 000 руб.). Ее можно направить на погашение убытка 2002 года. Данная величина будет отражена в декларации за 1-е полугодие 2003 года по строке 310 приложения № 2.

Налогооблагаемая прибыль по пансионату и общежитию в 1-м полугодии будет нулевой. Оставшуюся сумму убытка 10 000 руб. (50 000 руб. - 40 000 руб.) можно будет покрыть за счет их прибыли в последующих отчетных (налоговых) периодах.

## Приложение № 3

В приложении № 3 отражаются отдельные виды расходов, связанные с производством и реализацией. При его заполнении наибольшее число ошибок обычно допускают в таблице, в которой нужно указать данные об амортизируемом имуществе организации.

В графе 3 этой таблицы отражается первоначальная (восстановительная) стоимость амортизируемых основных средств и нематериальных активов. Эта величина определятся в соответствии со статьей 257 НК РФ. В графе 4 отдельно показывается первоначальная стоимость нематериальных активов, которая также формируется исходя из правил статьи 257 Кодекса. В графе 5 указывается величина начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов.

Она определяется путем сложения:

* суммы амортизации, начисленной до 1 января 2002 года и отраженной в бухучете (для основных средств и нематериальных активов, переданных в эксплуатацию до 1 января 2002 года);
* суммы доначисленной амортизации, если по состоянию на 1 января 2002 года была осуществлена переоценка (для основных средств, переданных в эксплуатацию до 1 января 2002 года);
* суммы амортизации, начисленной после 1 января 2002 года в соответствии с главой 25 Кодекса.

Таким образом, суммы амортизации нужно указать за весь период эксплуатации основных средств и нематериальных активов, а не только за тот период, за который представляется декларация.

Информация об основных средствах, которые были переданы в эксплуатацию до 1 января 2002 года и фактический срок использования которых больше срока полезного использования, устанавливаемого по правилам 25-й главы, отражается по строке 221 таблицы. В графе 3 проставляется их остаточная стоимость. В графе 5 - часть остаточной стоимости, включенная в состав расходов начиная с 1 января 2002 года. Графы 4 и 6 в этой строке не заполняются.

Если основное средство или нематериальный актив выбыли из состава амортизируемого имущества до конца отчетного периода, информацию о них в декларации приводить не нужно.

**Приложение № 4**

Приложение № 4 предназначено для отражения убытков прошлых лет, которые переносятся на будущее. Речь идет об "обычных" убытках, а не об убытках обслуживающих производств и хозяйств.

Правила переноса убытков на будущее приведены в статье 283 НК РФ. Они применяются по отношению к убыткам, полученным после 1 января 2002 года. Убытки же, полученные ранее (в 1997-2001 годах), списываются по особым правилам, которые установлены пунктами 3 и 4 статьи 10 Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ (далее - Закон № 110-ФЗ).

Налоговую базу можно уменьшить на сумму убытка, как по итогам отчетных периодов, так и по итогам года. Если вы выбрали первый вариант, покажите убыток по строке 100 приложения № 4 к листу 02 декларации.

Заполняя это приложение, будьте осторожны: некоторые налогоплательщики по ошибке включают в него убытки текущего года. Это приводит к двойному учету одних и тех же сумм. Помните: убыток, отраженный по строке 050 листа 02 декларации, включается в строку 110 приложения № 4 только по итогам года. Например, если в декларации за 2002 год по строке 050 листа 02 показан убыток, он включается в строку 110 приложения № 4 к этому листу. Убытки, указанные по строке 050 листа 02 декларации за отчетный период, по строке 110 приложения № 4 листа 02 не показываются.

## Лист 02

После того как приложения к листу 02 готовы, можно приступать к заполнению самого листа. Как правило, особых трудностей здесь не возникает. Но все же на что следует обратить внимание?

Прежде всего, на внереализационные доходы и расходы (строки 030 и 040). Одна из самых распространенных ошибок - неправильное отражение прибыли или убытка прошлых лет, выявленных в текущем году. Как правило, они включаются в общую сумму внереализационных доходов или расходов по строкам 030 и 040. В годовой декларации они расшифровываются по строке 080 приложения № 6 и строке 120 приложения №7 к листу 02. Однако такой порядок действует не всегда.

Прибыль или убыток прошлых лет, выявленные в текущем году, включаются в налоговую базу текущего года только тогда, когда невозможно определить конкретный период их получения. В противном случае нужно сдать уточненные декларации за прошлые отчетные (налоговые) периоды, к которым относится полученная сумма. Об этом гласит статья 54 НК РФ. Например, обнаружена неучтенная ранее прибыль, которая получена в июне 2002 года. Тогда нужно представить в налоговую инспекцию, уточненную декларацию за 1-е полугодие, 9 месяцев и весь 2002 год (если организация сдавала декларацию ежеквартально).

Организации могут включить в состав внереализационных расходов часть убытка переходного периода. Но это касается только организаций, которые до 1 января 2002 года определяли выручку "по отгрузке" и перешли на метод начисления.

"Переходный" убыток включается в расходы в пределах недоамортизированной стоимости основных средств, цена которых не превышает 10 000 руб. или срок полезного использования которых не больше 12 месяцев. Сумма недоначисленной амортизации была отражена по строке 022 листа 12 декларации за 1-е полугодие 2002 года. Убыток переходного периода, относится на внереализационные расходы, равномерно в течение пяти лет начиная с 1 января 2002 года. Об этом говорится в пункте 7.1 статьи 10 Закона № 110-ФЗ.

Встречаются ошибки и при заполнении строки 290 "Сумма начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период - всего" листа 02. Некоторые налогоплательщики указывают в ней суммы фактически перечисленных авансовых платежей по налогу. Это неправильно. По данной строке нужно показать сумму начисленных платежей независимо от того, перечислены они в бюджет или нет. Так, в декларации за 1-е полугодие величина по строке 290 должна соответствовать сумме строк 250 и 450 листа 02 декларации за I квартал. То есть сумме авансовых платежей, которые начислены во II квартале и по итогам I квартала.

Часть ошибок связана с неправильным определением суммы ежемесячных авансовых платежей по налогу, которая отражается по строке 450 листа 02.

Порядок определения суммы ежемесячных авансовых платежей установлен статьей 286 Кодекса. Например, сумма ежемесячных авансовых платежей в III квартале равна разнице между строкой 250 декларации за 1-е полугодие и той же строкой декларации за I квартал. Если получившаяся величина отрицательна или равна нулю - ежемесячные авансовые платежи в III квартале платить не надо.

Не следует также забывать, что по окончании отчетного периода организации должны уплатить очередную "порцию" налога с базы переходного периода (ст. 10 Закона № 110-ФЗ). Ставки налога, по которым он перечисляется в федеральный и региональные бюджеты, составляют 6 и 16%. В связи с этим нередко задают вопрос, по каким ставкам уплачивать "переходный" налог: по старым или по новым? По старым, то есть тем, которые действовали по состоянию на 1 января 2002 года.

Суммы налога с базы переходного периода для уплаты в федеральный, региональный и местный бюджеты отражаются по строкам 550-570 листа 02. Значения по этим строкам дают общую сумму "переходного" налога, которую необходимо перечислить в текущем году. Данные по ним должны соответствовать данным листа 12 или 13 декларации по налогу на прибыль за 1-е полугодие 2002 года на соответствующий год. Например, значения строк 550--570 листа 02 декларации за 1-е полугодие 2003 года должны соответствовать значениям строк 082, 092 и 102 листа 12 или 13 декларации за 1-е полугодие 2002 года.

По строке 580 отражается количество сроков уплаты "переходного" налога. Этот налог перечисляется по итогам отчетных периодов. Для большинства налогоплательщиков ими являются I квартал, полугодие и 9 месяцев. Для тех, кто перечисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца и так далее до конца года. Таким образом, по строке 580 ставится "3" либо "11".

По строкам 600--620 нужно отразить суммы "переходного" налога, которые надлежит уплатить по окончании отчетного периода. Платеж необходимо сделать не позднее 28-го числа месяца, следующего за данным периодом.

В завершение рассмотрим порядок заполнения декларации на примере.

**Пример 3**

ООО "Стройинвест" зарегистрировано и работает в Москве. Оно занимается строительной деятельностью. Для учета доходов и расходов применяет метод начисления.
В 1-м полугодии 2003 года общество получило следующие доходы:

1. выручку от реализации строительных работ - 420 000 руб. (здесь и далее все суммы - без учета НДС);

2) выручку от реализации основных средств - 30 000 руб. (организация продала принадлежащий ей трактор). Срок полезного использования трактора - 37 месяцев, фактический срок его эксплуатации до момента реализации (апрель) - 28 месяцев. Остаточная стоимость - 70 000 руб.;

3) арендную плату за сдачу в аренду имущества - 15 000 руб. (имущество сдается на постоянной основе);

4) выручку от реализации прав требования как финансовых услуг - 50 000 руб.;
5) проценты по остатку средств на расчетном счете - 3000 руб.

За тот же период произведены следующие расходы:

1) списана стоимость сырья и материалов, использованных в реализованных работах, - 70 000 руб.;

2) начислены заработная плата рабочих, выполняющих строительные работы, - 50 000 руб. и единый социальный налог на нее - 17 800 руб.;

3) начислена амортизация по амортизируемому имуществу - 7000 руб., в том числе:
 - по производственному оборудованию - 6000 руб.;

 - по основным средствам, используемым для управления производством, - 1000 руб.;

4) начислена заработная плата управленческого персонала - 20 000 руб. и единый социальный налог на нее - 7120 руб.;

5) начислен налог на имущество - 3000 руб.;

6) начислена амортизация по имуществу, сданному в аренду, - 5000 руб.;

7) произведены представительские расходы - 5000 руб.;

8) оплачены услуги аудиторской фирмы - 20 000 руб.

В течение 1-го полугодия были начислены авансовые платежи в сумме 50 000 руб. Из них 12 500 руб. - в федеральный бюджет и 37 500 руб. - в московский.
Кроме того, "Стройинвест" должен заплатить в 2003 году налог на прибыль с базы переходного периода - 24 000 руб. Из них 7500 руб. - в федеральный бюджет и 16 500 руб. - в московский.

Сумма доходов "Стройинвеста" от реализации за предыдущие четыре квартала не превышала в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал. Поэтому организация уплачивает только квартальные авансовые платежи.

#### Приложение № 1

В нашем примере организация сдает имущество в аренду на постоянной основе. Поэтому арендная плата должна учитываться в составе доходов от реализации в приложении №1 (для удобства все формы представлены в сокращенном виде - только со строками, относящимися к нашему примеру).

Выручку от реализации в сумме 435 000 руб. бухгалтер "Стройинвеста" отразит строке 010.

Данная величина получена суммированием выручки:

* от реализации строительных работ - 420 000 руб. (включена в строку 020);
* от сдачи имущества в аренду - 15 000 руб. (включена в строку 020).

Отдельно по строке 060 отражается сумма выручки от реализации амортизируемого имущества. В нашем примере это выручка от продажи трактора, которая составила 30 000 руб.

Выручка от реализации прав требования (50 000 руб.) как реализация финансовых услуг показывается по строке 070.

Общая сумма доходов от реализации "Стройинвеста" за 1-е полугодие равна 515 000 руб. (435 000 руб. + 30 000 руб. + 50 000 руб.). Эта величина отражается по строке 110 приложения № 1, а также переносится в строку 010 листа 02.

#### Приложение № 2

Сумма прямых расходов "Стройинвеста", которые отражаются по строке 020 приложения № 2, составляет 143 800 руб. (70 000 руб. + 50 000 руб. + 17 800 руб. + 6 000 руб.).

По строке 050 показывается сумма расходов на оплату труда управленческого персонала - 20 000 руб. Единый социальный налог в размере 7120 руб., начисленный на эти выплаты, показывается в общей сумме налогов и сборов по строке 120. Также сумма этого налога отдельно выделяется в строке 121.

Сумма амортизации по основным средствам, используемым для управления производством (1000 руб.), указывается по строке 060. Здесь же отражается амортизация по основным средствам, сданным в аренду, - 5000 рублей. В результате по строке 060 проставляется 6000 руб. (5000 руб. + 1000 руб.).

По строке 120 кроме ЕСН в размере 7120 руб. показываются также суммы начисленного налога на имущество - 3000 руб. Таким образом, значение строки 120 составляет 10 120 руб.

По строке 150 вписывается сумма представительских расходов. Организация может заявить в декларации эти расходы в размере, не превышающем 4% от расходов на оплату труда за 1-е полугодие. В нашем примере они составили 70 000 руб. (50 000 руб. + 20 000 руб.). Таким образом, при расчете налоговой базы "Стройинвест" сможет учесть представительские расходы в сумме 2800 руб. (70 000 руб. х 4%). Превышение общей суммы представительских расходов над нормируемой величиной 2200 руб. (5000 руб. - 2800 руб.) в целях налогообложения не учитывается и в декларации не отражается.

Остаточная стоимость реализованного трактора (70 000 руб.) отражается по строке 210. В нашем случае от продажи трактора получен убыток в 40 000 руб. (70 000 руб. - 30 000 руб.). Но этот убыток, как было сказано ранее, не может быть единовременно учтен в целях налогообложения. Он уменьшает налоговую базу в течение 9 месяцев (37 мес. - 28 мес.). Следовательно, организация каждый месяц может списывать в прочие расходы по 4444 руб. (40 000 руб.: 9 мес.). Таким образом, в сумму, отражаемую по строке 170 за 1-е полугодие, будет включено 8888 руб. (4444 руб. х 2 мес.).

Кроме того, по этой строке показывается сумма оплаты за услуги аудиторской фирмы - 20 000 руб. То есть итоговое значение строки 170 будет равно 28 888 руб.
Общая сумма прочих расходов (сумма строк с 080 по 170) составит 41 808 руб. (10 120 руб. + 2800 руб. + 28 888 руб.). Она отражается по строке 070.

Общая сумма расходов, связанных с производством и реализацией за 1-е полугодие, составила 241 608 руб. (143 800 руб. + 20 000 руб. + 6000 руб. + 41 808 руб. + 70 000 руб. - 40 000 руб.). Бухгалтер укажет ее по строке 320. Также эта сумма переносится в строку 020 листа 02 декларации.

#### Приложение № 3

В данном приложении бухгалтер "Стройинвеста" укажет начисленные за 1-е полугодие отдельные виды расходов, а также расходы, не учитываемые в целях налогообложения в соответствии со статьей 270 НК РФ.

Для упрощения примера таблица, в которой отражаются данные об амортизируемом имуществе, и таблица с не учитываемыми для целей налогообложения расходами не приводятся.

#### Лист 02

Основываясь на данных приложений № 1-3, можно приступать к заполнению листа 02. По строке 030 отражается сумма полученных процентов - 3000 руб. По условиям примера у "Стройинвеста" внереализационные расходы отсутствуют. Поэтому строку 040 листа 02 заполнять не нужно.

Сумма налога к уплате по результатам полугодия составила 16 334 руб. (66 334 руб. - 50 000 руб.). Она отражена по строке 370.

Так как организация уплачивает только квартальные авансовые платежи, ее бухгалтер строку 450 не заполняет. В строке 590 он покажет часть налога с базы переходного периода, которая должна быть уплачена до 28 июля. Она составляет 1/3 от общей суммы, подлежащей уплате в 2003 году, то есть 8000 руб. (24 000 руб.: 3).

**4 Основные бухгалтерские проводки по начислению и уплате налога на прибыль**

1. Начислен налог на прибыль:

Д 99 К 68

1. Начислены налоговые санкции:

Д 99 К 68

1. Уплачены авансовые платежи:

Д 68 К 51

1. Уплачены авансовые платежи:

Д 68 К 52

1. Уплачены авансовые платежи:

Д 68 К 55

1. Воврат налога на прибыль из бюджета в случаи переплаты налога в конце года:

Д 68 К 99

1. Начислены налоги, относимые на финансовый результат в соответствии с налоговым законодательством (налог на имущество, налог на рекламу и др.):

Д 91 К 68

1. Списаны недостачи и потери материальных ценностей в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных событий:

Д 99 К 01 (03, 04, 07, 08, 10, 11, 15, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 41, 43, 45, 58)

1. Списана стоимость работ и услуг в связи с чрезвычайными обстоятельствами:

Д 99 К 20 (23, 29, 21)

1. Списана стоимость готовой продукции и товаров, использованных при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств:

Д 99 К 41 (43)

1. Списаны недостачи (потери) денежных средств в связи с чрезвычайными обстоятельствами:

Д 99 К 50 (51, 52, 55)

1. Списаны суммы НДС по неоплаченным материальным ценностям, списанным по чрезвычайным обстоятельствам:

Д 99 К 19

1. Восстановлены суммы НДС по оплаченным, утраченным или испорченным материальным ценностям:

Д 99 К 68

1. Списана сумма нераспределенной прибыли отчетного года:

Д 99 К 84

1. Списана сумма нераспределенного убытка отчетного года:

Д 84 К 99.

**Контрольные вопросы**

1. Кто является плательщиком налога на прибыль?
2. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль?
3. Что следует отнести к доходам при определении налоговой базы по налогу на прибыль?
4. Что относится к доходам от реализации, при определении налоговой базы по налогу на прибыль?
5. Что относится к внереализационным доходам, при определении налоговой базы по налогу на прибыль?
6. Что следует отнести к расходам при определении налоговой базы по налогу на прибыль?
7. Что относится к расходам, связанным с производством и реализацией, при определении налоговой базы по налогу на прибыль?
8. Что относится к внереализационным расходам, при определении налоговой базы по налогу на прибыль?
9. Как определяется налоговая база по налогу на прибыль?
10. Чему равна налоговая база по налогу на прибыль, если в отчетном периоде был получен убыток?
11. Какие методы используются для целей исчисления налога на прибыль?
12. Какая общая ставка по налогу на прибыль?
13. Как распределяется сумма налог на прибыль между бюджетами?
14. Какие ставки налога применяются к доходам, полученным в виде дивидендов?
15. Какие ставки налога применяются к доходам, полученным по операциям с отдельными видами долговых обязательств?
16. Чему равен налоговый период по налогу на прибыль?
17. Чему равен отчетный период по налогу на прибыль?
18. С какой прибыли платится налог на прибыль?
19. Как осуществляется платежи налога на прибыль в бюджет?
20. Как называется прибыль после уплаты налога?

**Тест для программированного контроля**

1. К какому виду доходов относятся штрафы, пени, полученные от покупателей за нарушение условий договора:

а) внереализационные;

б) чрезвычайные;

в) операционные

1. Суммовые разницы, возникшие у продовца при осуществлении обычных видов деятельности, учитываются как доходы:

а) Д62 К91-1

б) Д62 К90-1

в) Д51 К62

1. Как определяется финансовый результат:

а) как доход, полученный за данный отчетный период;

б) как разница между полученными доходами расходами за данный отчетный период;

в) как разница между полученными доходами и расходами за данный отчетный период за вычитом налога на прибыль.

1. На каком счете отражается информация о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году:

а) Д99

б) Д91

в) Д90

1. Суммы страхового возмещения учитываются в составе:

а) доходов от обычных видов деятельности (счет 90);

б) внереализационных доходов (счет 91);

 в) чрезвычайных доходов (счет 99).

1. На каком счете отражается поступления от продажи основных средств:

а) 99;

б) 90;

в) 91.

1. Как отражается в учёте у арендодателя начисление арендной платы, если сдача имущества в аренду является для него предметом деятельности:

а) Д62 К90;

б) Д62 К91;

в) Д62 К99.

1. Как начисляется амортизация по основным средствам, переданным в текущую аренду, если сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации:

а) Д91 К02;

б) Д20 К02;

в) Д99 К02.

1. Какой бухгалтерской проводкой отражается перечисление с расчётного счёта средств на благотворительные цели:

а) Д99 К51;

б) Д84 К51;

в) Д91 К51.

1. Какой бухгалтерской проводкой отражается начисление налога на прибыль организаций:

а) Д91 К68;

б) Д84 К68;

в) Д99 К68.

1. Какими проводками отражается финансовый результат (прибыль) от основной деятельности:

а) Д91-1 К91-9

######  Д91-9 К99;

б) Д90-1 К90-9

Д90-9 К99;

в) Д90 К99.

1. Какими проводками отражается финансовый результат (прибыль) от прочей деятельности:

а) Д91-1 К91-9

###### Д91-9 К99;

б) Д90-1 К90-9

Д90-9 К99;

в) Д90 К99.

1. Материалы, израсходованные на ликвидацию последствий стихийного бедствия, списывают на счет:

а) 99 «Прибыли и убытки»

б) 91 «Прочие доходы и расходы»

в) 26 «Общехозяйственные расходы»

1. Отрицательный результат от продажи иностранной валюты отражается на счете:

а) 90

б) 99

в) 91

1. Уплачен с расчетного счета штраф за нарушение условий договора купли-продажи. Составьте проводку.

а) Д99 К51

б) Д91 К51

в) Д 90 К 51

1. Положительные курсовые разницы, возникающие при продаже товаров и готовой продукции, оформляют бухгалтерской записью:

а) Д62 К 99

б) Д62 К91

#### в) Д62 К90

1. Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет:

а) включаются в финансовые результаты отчетного года

б) относятся на резервный капитал организации

в) включаются в состав нераспределенной прибыли прошлых лет

1. Материалы, израсходованные на ликвидацию последствий стихийного бедствия, списывают на счет:

##### а) 26 «Общехозяйственные расходы»

б) 91 «Прочие доходы и расходы»

в) 99 «Прибыли и убытки»

1. Укажите правильную бухгалтерскую запись по безвозмездной передаче основных средств:

а) Д91 К01 - на первоначальную стоимость ОС

 Д02 К01 - на сумму начисленной амортизации

б) Д02 К91- на сумму начисленной амортизации

Д91 К01 - на остаточную стоимость ОС

в) Д91 К01 - на остаточную стоимость ОС

Д 02 К01- на сумму начисленной амортизации

1. Какой вид собственного капитала формируется путем отчислений нераспределенной прибыли:

а) резервный капитал

б) добавочный капитал

в) уставный капитал

**Задачи для самостоятельной подготовки**

**Задача№ 1:**

В марте 2003 года ЗАО "Кактус" отгрузило ООО "Фикус" товары на сумму 240 000 руб., в том числе НДС 40 000 руб. "Фикус" перечислил за товары 60 000 руб. (в том числе НДС 10 000 руб.), остальную сумму он должен заплатить 15 апреля 2003 года. Покупная стоимость товаров без НДС составляет 150 000 руб. ("Кактус" расплатился со своим поставщиком). "Кактус" считает налог на прибыль по кассовому методу, и плати налог ежеквартально. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 2:

Фирма "Урожай" реализовала фирме "Осень" 800 кг картофеля на сумму 4400 руб., в том числе НДС по ставке 10 процентов - 400 руб. Учетная стоимость картофеля - 3000 руб.

Фирма "Осень" реализовала фирме "Урожай" торговые весы за 6000 руб., в том числе НДС по ставке 20 процентов - 1000 руб.

Организации составили акт зачета взаимных требований. НДС организации уплачивают "по оплате". Отразить данные операции в бухгалтерском учете фирм «Урожай» и «Осень».

**Задача № 3:**

Чтобы взять кредит в размере 90000 руб., организация заключает с банком договор залога. Согласно условиям договора, 15 сентября 2003 года предприятие передает банку под залог материалы балансовой стоимостью 80000 руб. (стоимость материалов в налоговом учете аналогичная). В этот же день для оценки передаваемого имущества приглашен независимый оценщик, который оценивает материалы в 75000 руб. Стоимость услуг оценщика - 9000 руб., в том числе НДС - 1500 руб. Условиями договора залога предусмотрена обязанность залогодателя застраховать предмет залога от утраты и повреждения. Поэтому 15 сентября 2003 года со страховой компанией организация заключает договор cтрахования материалов на срок, совпадающий со сроком выдачи банком кредита. В этот же день она вносит единовременный страховой взнос в размере 1200 руб. 17 сентября организация получает кредит сроком на 6 месяцев. По истечении этого срока предприятие не возвращает кредит. В связи с этим на заложенное организацией имущество судом обращено взыскание, и 25 марта 2004 года оно продается на публичных торгах за 120000 руб., в том числе НДС - 20000 руб. Будем считать, что цена продажи соответствует рыночному уровню цен. Предприятие признает доходы, и расходы для целей налогообложения прибыли методом начисления.

Отразить учтет операций организации, связанные с передачей имущества в залог, в бухгалтерском учете.

**Задача № 4:**

Организация-комитент передала комиссионеру товары на реализацию стоимостью 4500 руб. (без учета комиссионного вознаграждения). Себестоимость товаров составляет 2500 руб. Вознаграждение комиссионера - 1200 руб., в том числе НДС - 200 руб. Вознаграждение удерживается комиссионером из поступивших от покупателя средств. Вся партия товара получена и реализована оптом в одном месяце. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 5 :Списание просроченной дебиторки

В декабре 2002 года организация на основании приказа руководителя списывает задолженность покупателя с истекшим сроком исковой давности в сумме 96000 руб., в том числе НДС - 16000 руб. Выручку от реализации для исчисления НДС организация определяет "по оплате". В бухгалтерском и налоговом учете резерв по сомнительным долгам не создавался. В феврале 2003 года покупатель погасил задолженность. Отразить записи в бухгалтерском учете организация на декабре 2002 года.

Задача № 6 Финансовые вложения

Организация реализовала долю в уставном капитале другой организации первоначальной стоимостью 50000 руб. за 55000 руб. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

**Задача №7 Финансовые вложения**

В январе 2003 года организация приобрела 200 акций по цене 5000 руб. за акцию на сумму 1 млн руб. Организация приняла решение корректировать учетную стоимость акций исходя из рыночной стоимости ежеквартально.

Рыночная стоимость акций составила:

* на 30 июня 2003 года – 4900руб.;
* - на 30 сентября 2003 года - 5200 руб.

Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 8:

В сентябре фирма А реализовала фирме Б партию ведер на сумму 48000 руб., в том числе НДС - 8000 руб., и приняла в оплату банковский вексель номинальной стоимостью 50000 руб.

В октябре фирма А приобрела у фирмы С столы на сумму 50000 руб., в том числе НДС - 8333 руб., и передала в оплату вексель.

Выручку от реализации для целей исчисления НДС фирма А определяет "по оплате". Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 9:

30 декабря 1999 года с расчетного счета перечислены 94 000 руб. за облигации с датой выпуска 1 января 2000 года общей номинальной стоимостью 100 000 руб. Срок обращения облигаций - один год. Доход по облигациям 18% годовых. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 10:

30 декабря 1999 года с расчетного счета перечислены 108 400 руб. за облигации с датой выпуска 1 января 2000 года общей номинальной стоимостью 100 000 руб. Срок обращения облигаций - один год. Доход по облигациям 18% годовых. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 11:

Часть1:За период с января по август 2003 года сумма расходов торговой фирмы ООО «Пассив» составила 960 000 руб. Доходы, облагаемые налогом на прибыль, за этот же период времени составили 1 200 000 руб.

В сентябре фирма заключила выгодную сделку на сумму 400 000 руб. Расходы «Пассива» составляют в среднем 120 000 руб. в месяц. Фирма платит налог на прибыль ежеквартально. Для упрощения примера предположим, что других доходов в 2003 году фирма не получала. Определить сумму налога на прибыль итогам сентября и 2003 года которую надо перечислить в бюджет.

Часть2: Чтобы снизить авансовые платежи по налогу на прибыль, «Пассив» заключил в сентябре договор об оказании маркетинговых услуг на сумму 456 000 руб. (в том числе НДС – 76 000 руб.). В октябре 2003 года в связи с некачественным оказанием маркетинговых услуг (этот факт был выявлен уже после их приемки) «Пассив» расторгнул договор. Исполнитель не возражал против расторжения договора. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.

Задача № 12:

Первоначальная стоимость основного средства, которое вносится в качестве вклада в уставный капитал, равна 100 000 руб. Сумма начисленной амортизации по данному объекту - 40 000 руб. Учредителями установлено, что вклад участника, внесшего в качестве вклада в уставный капитал данное основное средство, равен 80 000 руб. Отразить учет операций по осуществлению вкладов во вновь создаваемое предприятие и определить финансовый результат.

Задача № 13:

Организация продала станок за 120 тыс. руб., в том числе НДС - 20 тыс. руб. Первоначальная стоимость станка - 130 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 85 тыс. руб. Определит финансовый результат и величину налога на прибыль.

**Задача № 14: Особенности налогообложения прибыли при реализации имущества (порядок индексации)**

Организация купила в июле 2000 г. сырьё на сумму 120 млн. руб. (в т.ч. 20 млн. руб. – НДС). В мае 2001 г. сырьё было продано за 180 млн. руб. (в т.ч. 30 млн. руб. – НДС).

1.Отразить данную операцию на счетах бухгалтерского учёта.

1. Как рассчитать прибыль для налогообложения от данной сделки?

Задача № 15:

Организация приобрела ОФЗ с переменным купонным доходом номинальной стоимостью 1000 руб. в количестве 15 шт. В дальнейшем организацией было принято решение о реализации ОФЗ и реинвестировании полученных денежных средств в новые ценные бумаги. Продажа облигаций была осуществлена по цене 1100 руб. за штуку, при этом накопленный купонный доход, выплаченный при реализации облигаций, составил 1400 руб. Указанные операции отражаются в учёте записями.

Условие: определить налогооблагаемую прибыль и отразить операции на счетах бухгалтерского учёта.

**Задача № 16: Учёт налога на прибыль при уступке требования.**

Торговый дом А отгрузил товар торговому дому Б на сумму 72 млн. руб., при этом А является должником торговому дому С на сумму 90 млн. руб. Торговый дом А передаёт право требования оплаты товара своего должника Б торговому дому С. При этом обязательства А перед С на сумму 72 млн. руб. прекращаются, и все дальнейшие расчёты ведутся между С и Б. Определить сумму налога на прибыль торгового дома А и отразить данные операции на счетах бухгалтерского учёта.

Задача № 17:

АО “Hors&Hoofs” реализовало другому предприятию оборудование, чис­лившееся в составе основных средств. Первоначальная стоимость — 8000 тыс. руб., износ 4000 тыс. руб. Цена реализации — 6000 тыс. руб. (в т.ч НДС — 1000 тыс. руб.). Расходы на продажу оборудования составили 100 руб. Отразите в учете данные хозяйственные ситуации и определите сумму налога на прибыль (24%) по реализованному оборудованию.

**Задача № 18:**

Организация реализует товары, цена которых по договору составляет 60000 руб (в том числе НДС — 10 000 руб.) Учетная стоимость товаров 30000 руб. Если договором момент перехода права собственности специально не оговаривается, то есть товары переходят в собственность покупателя с момента их передачи (отгрузки) продавцом. Отразить данные опреции в бухгалтерском учете и расчитайте величину налога на прибыль.

Задача № 19:

Организация отгрузила покупателю товары по продажным ценам на 24 000 руб., в т.ч. НДС 4 000 руб. Стоимость приобретенных проданных товаров - 14 000 руб. Расходы, связанные с продажей, - 3 500 руб. Выручка для целей налогообложения учитывается по отгрузке. Определит финансовый результат и величину налога на прибыль.

Задача №20:

Предприятие занимается реализацией товаров с использованием услуг комиссионера. За 1 квартал предприятие реализовало продукцию на сумму 50000 руб. Комиссионное вознаграждение – 5%. Расходы комиссионера – 400 руб. Отразить данные операции в бухгалтерском учете.