

Федеральное агентство по образованию  
Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования  
*Амурский государственный университет*  
(ГОУ ВПО «АмГУ»)

УТВЕРЖДАЮ

Зам. зав. кафедрой БУиЭА

\_\_\_\_\_ В.С. Истомин

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

НАЛОГОВЫЕ РАСЧЕТЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ  
УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ПО ДИСЦИПЛИНЕ

для специальности 080109 – «Бухгалтерский учета, анализ и аудит»

-

Составитель: О.Н. Муравьева

2008 год

*Печатается по решению  
редакционно-издательского совета  
экономического факультета  
Амурского государственного  
университета*

О.Н. Муравьева

Учебно-методический комплекс по дисциплине «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете» для студентов очной формы обучения специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - Благовещенск: Амурский гос. ун-т, 2008. – 50 с.

Учебно-методический комплекс предназначен для студентов очной формы обучения по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Цель изучения дисциплины заключается в получении студентами знаний общих принципов налогового учета. Эти знания необходимы студентам специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» для выработки умения применять их в практической деятельности.

©О.Н. Муравьева, 2008

©Амурский государственный университет, 2008

## СОДЕРЖАНИЕ

1 Цели и задачи дисциплины, ее место в учебном процессе	4
2. Объем дисциплины и виды учебной работы	5
3. Содержание дисциплины	6
3.1 Разделы дисциплины и виды занятий	6
3.2 Содержание разделов дисциплины	6
3.3 Содержание практических занятий	8
3.4 Задания для проведения практических занятий	8
3.5. Лабораторный практикум	13
3.6 Самостоятельная работа студентов	13
3.7. Формы и содержание текущего, промежуточного и итогового контроля	14
3.7.1 Вопросы тестов	14
3.7.2 Перечень экзаменационных вопросов	19
4. Учебно-методические материалы по дисциплине	19
4.1. Основная литература	19
4.2. Дополнительная литература	19
4.3. Периодические издания	19
4.4 Методические указания и рекомендации по самостоятельному изучению теоретического материала	20
4.5 Методические указания для выполнения практических заданий по темам	39

### **1. Цели и задачи дисциплины, ее место в учебном процессе.**

Дисциплина «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете» представляет одну из новых отраслей счетных знаний. Она входит в число специальных дополнительных учебных дисциплин. Она больше, чем другие учетные дисциплины имеет невыясненные моменты, спорные вопросы, поскольку наша экономика только начинает функционировать в рыночных отношениях, кроме того, налоговое законодательство не сформировано.

**Цель преподавания учебной дисциплины:** «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете» заключается в получении студентами знаний общих

принципов налогового учета. Эти знания необходимы студентам специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» для выработки умения применять их в практической деятельности.

**Задачи изучения дисциплины.** Основной задачей изучения дисциплины «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете» является реализация требований, установленных в Государственном стандарте высшего профессионального образования к подготовке специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту. В ходе изучения дисциплины ставятся следующие задачи:

- получение системы знаний о налоговом учете;
- организация сбора и преобразований бухгалтерской информации для целей налогообложения;
- формирование и предоставление налоговой отчетности пользователям.

**В результате изучения курса «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете» студенты должны:**

**а) знать:**

- теоретические положения бухгалтерского и налогового учета в соответствии с установленным законодательством;
- принципы и правила ведения бухгалтерского и налогового учета;
- систему сбора, обработки и формирования отчетной информации для целей налогообложения;
- проблемы, решаемые бухгалтерами в процессе формирования отчетной информации при исполнении налоговых обязательств;

**б) уметь:**

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского (финансового) учета и налогового учета для разработки и обоснования учетной политики для целей налогообложения;
- решать на примерах конкретных хозяйственных ситуаций вопросы оценки, учетной регистрации, накопления и формирования учетной информации финансового характера с целью последующего ее использования в налоговых расчетах;

- проверять обоснованность формирования отчетной информации с целью исключения вуалирования и фальсификации отчетных данных;

**в) иметь представление:**

- о международной практике налоговых расчетов.

**Перечень дисциплин, знание которых необходимо для изучения курса «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете»:**

1. Теория бухгалтерского учета;
2. Бухгалтерский (финансовый) учет;
3. Налоги и налогообложение;
4. Аудит;
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.

## **2. Объем дисциплины и виды учебной работы**

(для набора 200\_\_ г.)

Виды учебной работы	Всего часов	В том числе семестр
		8
Общая трудоемкость дисциплины	72	72
Аудиторные занятия:	36	36
лекции	18	18
практические занятия	18	18
Самостоятельная работа	36	36
Вид итогового контроля	экзамен	экзамен

## **3. Содержание дисциплины**

Изучение курса «Налоговые расчеты в бухгалтерском учете» студентами четвертого курса очной формы обучения предусматривает проведение лекционных и практических занятий. Государственный образовательный стандарт по данной дисциплине отсутствует.

### **3.1 Разделы дисциплины и виды занятий**

№ темы	Раздел дисциплины	Л	ПЗ
1	Налоговый учет, как учетная система	1	2
2	Налоговое обязательство и его исполнение	1	-
3	Налоговые расчеты по налогу на имущество	2	2

	организаций		
4	Налоговые расчеты по налогу на добавленную стоимость	4	4
5	Налоговые расчеты по налогу на прибыль предприятий	4	4
6	Налоговые расчеты по налогу на доходы физических лиц	4	4
7	Налоговые расчеты по единому социальному налогу	2	2
	Итого	18	18

### 3.2 Содержание разделов дисциплины

#### **Тема 1. Налоговый учет, как учетная система**

Понятие налогового учета. Нормативное регулирование налогового учета. Источники информации налогового учета. Модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета. Учетная политика для целей налогообложения. Регистры налогового учета. Налоговые декларации. Налоговый контроль.

#### **Тема 2. Налоговое обязательство и его исполнение.**

Понятие налогового обязательства. Налоговый период. Объект налогообложения. Порядок исчисления налога. Налоговая база и налоговая ставка. Установление и использование льгот по налогам и сборам. Сроки уплаты налогов и сборов. Порядок уплаты налогов и сборов. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

#### **Тема 3. Налоговые расчеты по налогу на имущество организаций.**

Понятие и нормативное регулирование налога. Плательщики налога и объекты налогообложения. Порядок формирования информации о налогооблагаемой базе в системе регистров бухгалтерского учета (инвентарные карточки по учету основных средств, ведомости начисления амортизации). Порядок исчисления и уплаты налога. Регистры налогового учета. Особенности определения налогооблагаемой базы по отдельным объектам. Налоговые расчеты по налогу на имущество. Составление декларации по налогу.

#### **Тема 4. Налоговые расчеты по налогу на добавленную стоимость.**

Понятие и нормативное регулирование налога на добавленную стоимость (НДС). Плательщики налога и объекты налогообложения. Порядок

формирование информации налогооблагаемой базы в системе регистров налогового учета (счета-фактуры, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок и книга продаж). Порядок исчисления и уплаты НДС. Регистры налогового учета. Особенности определения налогооблагаемой базы по отдельным хозяйственным операциям, как у налогоплательщиков, так и у налоговых агентов. Налоговые расчеты по налогу на добавленную стоимость. Составление декларации по налогу на добавленную стоимость.

#### **Тема 5. Налоговые расчеты по налогу на прибыль предприятий.**

Нормативное регулирование, порядок исчисления и уплаты налога на прибыль. Плательщики налога и объекты налогообложения. Особенности налогового учета амортизируемого имущества, резервов, расходов по полученным заемным средствам. Корректировка бухгалтерской прибыли для целей налогообложения. Налоговые регистры. Налоговые расчеты по налогу на прибыль. Составление декларации по налогу на прибыль.

#### **Тема 6. Налоговые расчеты по налогу на доходы физических лиц.**

Нормативное регулирование, плательщики, объекты налогообложения. Порядок исчисления и уплаты. Стандартные, имущественные, социальные и профессиональные вычеты по НДФЛ. Регистры бухгалтерского и налогового учета. Налоговые расчеты. Составление декларации.

#### **Тема 7. Налоговые расчеты по единому социальному налогу.**

Нормативное регулирование. Налогоплательщики и объекты налогообложения. Ставки и сроки уплаты. Регистры налогового учета. Порядок исчисления налога и установленные вычеты. Налоговые расчеты по ЕСН. Декларация по налогу.

### **3.3 Содержание практических занятий**

№ п/п	№ раздела дисциплины	Содержание практических занятий	Часы
1	1,2	Выработка навыков работы с нормативными документами по налоговому учету, составление учетной политики для целей налогового учета	2
2	3	Расчеты налогооблагаемой базы и заполнение регистров	2

		налогового учета по налогу на имущество. Заполнение декларации по налогу на имущество	
3	4	Расчеты налогооблагаемой базы и заполнение регистров налогового учета по налогу на добавленную стоимость. Заполнение декларации по налогу на добавленную стоимость.	4
4	5	Расчеты налогооблагаемой базы и заполнение регистров налогового учета по налогу на прибыль. Заполнение налоговой декларации по налогу на прибыль	4
5	6	Расчеты налогооблагаемой базы и заполнение регистров налогового учета по налогу на доходы физических лиц. Заполнение декларации по форме 3-НДФЛ.	4
6	7	Расчеты налогооблагаемой базы и заполнение регистров налогового учета по единому социальному налогу. Заполнение декларации по ЕСН и взносам в Пенсионный Фонд.	2

### **3.4 Задания для проведения практических занятий**

**Тема 1, 2. Налоговый учет, как учетная система. Налоговое обязательство и его исполнение.**

Изучение нормативной и законодательной базы по налоговому учету. Выявление особенностей учета отдельных объектов учета для целей налогового учета. Разработка учетной политики для целей налогообложения.

**Тема 3. Налоговые расчеты по налогу на имущество организаций.**

Задание 1.

Рассчитать сумму налога и заполнить декларацию по налогу на имущество (Приложение 1) на основе исходной информации.

ООО «Гавань», расположенное в Благовещенске, 11 февраля 2007 г. открыло филиал в другом регионе. Филиал имеет отдельный баланс и расчетный счет. По месту нахождения подразделения в феврале приобретены и введены в эксплуатацию основные средства. Это имущество учитывается на балансе филиала. Ставка налога на имущество в Благовещенске и регионе равна 2,2%.

В таблице приведены данные остаточной стоимости имущества по организации и подразделению за I квартал 2007 г.

Таблица - Остаточная стоимость объектов основных средств за 1 квартал



Дата	Остаточная стоимость основных средств, руб.		
	по головному офису	по филиалу	всего по организации
01.01.2007	7 730 000	0	7 730 000
01.02.2007	7 650 000	0	7 650 000
01.03.2007	6 965 000	75 000	7 540 000
01.04.2007	6 919 000	561 000	7 480 000

#### **Тема 4. Налоговые расчеты по налогу на добавленную стоимость.**

Задание 1. Исходя из следующих данных, составьте декларацию по налогу на добавленную стоимость за отчетный период. Учетная политика для целей налогообложения определена по «отгрузки».

Таблица 1- Исходные данные

Показатели	Сумма тыс. руб.
Розничный товарооборот, в том числе НДС 18 %	280
Закупочная стоимость реализованного товара, приобретенного у предпринимателя	120
Прибыль прошлого года, выявленная в отчетном периоде	10
Получены проценты по вкладу на депозитном счете	100
Реализованы основные средства, их остаточная стоимость 20 тыс.руб., сумма начисленной амортизации 10 тыс.руб.	48
Пеня, полученная от поставщика и начисленная в отчетном периоде	2
Приобретен хозяйственный инвентарь, в том числе НДС 18 %	12
Аванс, поступивший на расчетный счет, за еще не оказанные услуги	60
Закуплен с оплатой 50% товар для оптовой продажи, в том числе НДС 18 %, который реализован с оптовой надбавкой 30%	120
Приобретены основные средства, в том числе НДС по ставки 18 %. В отчетном периоде объект не введен в эксплуатацию, но оплачен полностью.	30

Задание 2. Исчислите НДС к уплате в бюджет и составьте налоговую декларацию (Приложение 2) исходя из следующих данных. Учетной политикой реализация для целей налогообложения определена по «отгрузке».

1.Товарооборот розничный – 60 тыс. рублей, в том числе НДС 18 %. Закупочная стоимость товара 40 тыс. рублей плюс НДС 18 %. Товар был приобретен у поставщика в прошлом отчетном периоде, а оплачен в текущем.

2.Получен аванс на расчетный счет –72 тыс. рублей.

3.Объем реализованных санаторных путевок – 720 тыс.рублей.

4.Оприходованы и оплачены поставщику основные средства – 12 тыс. рублей, в том числе НДС 18 %.

5.Акцептован счет поставщика за оказанные транспортные услуги по доставке товара – 24 тыс. рублей, в том числе НДС 18 %.

### **Тема 5. Налоговые расчеты по налогу на прибыль предприятий**

Задание 1. Исчислите налог на прибыль и заполните декларацию, если: пеня, полученная по хозяйственному договору 3000 рублей, в том числе НДС 18 %; положительная курсовая разница 1500 рублей; товарооборот розничный 360000 рублей, в том числе НДС 18 %; закупочная стоимость реализованного в розницу товара 180000 рублей, в том числе НДС 18 %; выручка от реализации основных средств 720000 рублей, в том числе НДС 18 %, амортизация реализованных основных средств 210000 рублей, первоначальная стоимость 540000 рублей; издержки обращения 30000 рублей.

Заполните форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Задание 2. Исходя из следующих данных, составьте декларацию по налогу на прибыль. Выручка для целей налогообложения исчисляется по методу «начислений».

Оптовый товарооборот 180000 рублей, в том числе НДС 18 %. Закупочная стоимость промышленного товара, приобретенного у предпринимателя 120000 рублей.

### **Тема 6. Налоговые расчеты по налогу на доходы физических лиц.**

Задание 1.

Рассчитать сумму налога и заполнить налоговый регистр по форме 2-НДФЛ, если известно, что работник предприятия Лисин И.С. в течение 2006 года получал следующие виды доходов:

- за период с января по декабрь на предприятии ежемесячно получал 12500 рублей;

- в мае за выполненную работу в жилищно-строительном кооперативе получил вознаграждение в сумме 30000 рублей;

- в декабре получил вознаграждение в третьей организации в сумме 50000 рублей.

На иждивении Лисин И.С. имеет троих детей. Он является инвалидом 2 группы. Заявление о представлении стандартных налоговых вычетов он представил по постоянному месту работы, т. е. в первую организацию.

#### Задание 2.

Рассчитать сумму имущественного налогового вычета по следующим данным:

- ежемесячный заработок Иванова П.Ф. равен 30000 рублей;

- стоимость приобретенной комнаты в общежитии составляет 500000 рублей;

- на иждивении один ребенок в возрасте до 18 лет;

- в апреле 2007 года он предоставил в бухгалтерию организации уведомление о праве на получение имущественного вычета.

#### **Тема 7. Налоговые расчеты по единому социальному налогу.**

##### Задание 1.

Рассчитать сумму по данным 2006 года единого социального налога.

А.Н. Иванову - согласно штатному расписанию установлен оклад в сумме 28 000 руб. в месяц; К.Б. Яковлеву - 20 000 руб. в месяц.

Ежемесячную сумму авансовых платежей по заработной плате Иванова Яковлева привести в таблице по форме:

Таблица 3 - Расчет налога исходя из авансовых платежей за каждый месяц

месяц	Сумма авансовых платежей по ЕСН, рассчитанная нарастающим итогом с начала года		Сумма авансовых платежей по ЕСН, причитающаяся к уплате по итогам месяца	
	расчет	сумма руб.	расчет	сумма руб.

январь				
февраль				
март				
апрель				
май				
июнь				
июль				
август				
сентябрь				
октябрь				
ноябрь				
декабрь				
Итого:				

Заполнить декларацию по ЕСН на основании исходных данных. Отообразить в декларации страховые платежи в страховую и накопительную части пенсий, принимая во внимание, что возраст работников позволяет производить отчисления и в страховую и в накопительную части.

Задание 2.

Рассчитать единый социальный налог если известно, что согласно договору подряда вознаграждение А.Н. Алексееву за выполненные работы составило 3700 рублей.

Предприятие уплачивает ЕСН по ставке 26% и права на применение регрессивной ставки налога не имеет.

### 3.5. Лабораторный практикум

Не предусмотрен.

### 3.6 Самостоятельная работа студентов

№ недель	Раздел темы	Вид самостоятельной работы	Содержание работы	Количество часов
1, 2	Тема 1	Домашнее задание	Нормативное регулирование налогового учета	6
3, 4	Тема 2	Самостоятельное изучение	Установление, использование льгот по налогам и сборам. Сроки уплаты налогов и сборов. Порядок уплаты налогов и сборов. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.	4
5, 6	Тема 3	Домашнее задание	Порядок учета основных	6

			средств в бухгалтерском учете. Особенности учета основных средств в налоговом учете	
7, 8	Тема 4	Подготовка к тестированию	Особенности налогообложения НДС экспортно-импортных операций, работ выполненных собственными силами для собственного потребления	6
9, 10	Тема 5	Подготовка к тестированию	Порядок расчета разниц, корректирующих бухгалтерскую прибыль	6
11, 12	Тема 6	Подготовка к тестированию	Порядок предоставления стандартных, имущественных, профессиональных и социальных вычетов.	4
13-18	Тема 7	Подготовка к тестированию	Порядок исчисления страховых платежей в Пенсионный Фонд и учет их при исчислении ЕСН.	4

### 3.7. Формы и содержание текущего, промежуточного и итогового контроля

Текущий и промежуточный контроль – выполнение практических занятий, оценка знаний по результатам тестирования;

итоговый – экзамен.

#### 3.7.1 Вопросы тестов

1. При определении срока полезного использования по объектам основных средств, которые указаны в амортизационных группах в налоговом учете, руководствуются:

- а) Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ),
- б) Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств,
- в) Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением правительства РФ №1,
- г) техническими условиями или рекомендациями организаций - изготовителей.

2. Если по НМА невозможно определить срок полезного использования, то нормы амортизации по ним устанавливают в расчете:

- а) на 10 лет,
- б) 20 лет,
- в) 5 лет,
- г) 7 лет.

3. Для целей налогообложения прибыли себестоимость формируют:

- а) косвенные расходы,
- б) прямые и косвенные расходы,
- в) прямые расходы,
- г) \_\_\_\_\_.

4. В случае получения убытка возникает:

- а) условный расход,
- б) условный доход,
- в) постоянное налоговое обязательство,
- г) отложенный налоговый актив.

5. За отчетный период предприятие имело следующий вид затрат: стоимость сырья 100000 рублей, заработная плата производственных рабочих 20000 рублей, ЕСН 7120 рублей, заработная плата аппарата управления 15000 рублей, ЕСН 5340 рублей, амортизация основных средств 2000 рублей, расходы по аренде 3000 рублей. Себестоимость для целей налогового учета составит:

- а) 152460 р.,
- б) 150460р.,
- в) 149460р.,
- г) 129120р.

6. Убыток от реализации основных средств составил 25000 рублей. Оставшийся срок полезного использования 50 месяцев. Способ начисления амортизации для целей налогового учета — линейный. Ежемесячная сумма расходов, включаемых при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, составит:

- а) 25000р.;
- б) 5000р.,
- в) 500р.,
- г) 1500р.

7. ООО «Василек» произвело в марте 2007 года рекламные расходы на сумму 10000 рублей. Выручка от реализаций за первый квартал составила

1000000 рублей. Размер рекламных расходов при расчете налогооблагаемой прибыли равен:

- а) 10000р., в) 100р.,  
б) 1000р., г) 100000р.

8. Размер налога с дохода физического лица на основе данных приведенных в таблице 1 составит:

- а) 7462р., в) 7267р., д) \_\_\_\_\_  
б) 7475р., г) 7670р.,

Вид дохода	Янв.	Фев.	Мар.	Апр.	Май	Июнь	Июль	Авг.	Сен	Окт	Нояб	Дек
З-та	5000	5000	4500	4000	5000	5500	4000	5000	5000	5000	4500	5000
Мат. пом.							1500					
Итого	5000	5000	4500	4000	5000	5500	5500	5000	5000	5000	4500	5000

9. Предприятие приобретает автомобиль, покупная стоимость которого 53000 рублей без учета НДС. Автомобиль приобретен за счет ссуды банка. Процент за пользование заемными средствами составил 7000 рублей, расходы по транспортировке 1500 рублей. Первоначальная стоимость объекта основных средств для целей налогового учета на основании исходной информации составит:

- а) 61500р., в) 60000р.,  
б) 53000р., г) 54500р.,

10. ООО «Ручеек» в учетной политике определило метод исчисления выручки «по отгрузке». По данным бухгалтерского учета за месяц принято к учету, на основании подтверждающих документов, : материальных ценностей на сумму 10000 рублей, в том числе НДС по ставке 18 %. Из них оплачено материальных ценностей на сумму 6000 рублей, в том числе НДС по ставке 18 %. Реализовано продукции на сумму 25000 рублей, в том числе НДС по ставке 18 %. Реализованная продукция полностью оплачена. Сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет составит:

- а) 2898,00, в) 3813,56, д) \_\_\_\_\_  
б) 2287,83, г) 1525,42,

11. Выручка от реализации продукции в ООО «Снежок» за 1 квартал 2007г. Составляет 270000 рублей, за 2 квартал – 135000 рублей. По данным бухгалтерского учета имеется информация по состоянию на 01.07.2007г. о том, что дебиторская задолженность составляет 56000 рублей. Эта сумма складывается из задолженности ОАО «Аленький цветочек» 25000 рублей – дата возникновения задолженности 30.06.2006г.; ЗАО «Василек» 10000 рублей – дата возникновения задолженности 30.03.2007г.; ООО «Светлячок» 7000 рублей – дата возникновения задолженности 15.06.2007г.; ООО «Маяк» 14000 рублей – дата возникновения задолженности 16.05.2007г. Размер резерва по сомнительным долгам для целей налогового учета при создании его поквартально составит:

- а) 56000 рублей, в) 42000 рублей, д) \_\_\_\_\_  
б) 35000 рублей, г) 49000 рублей,

12. Предприятие по данным налогового учета в отчетном периоде сформировало информацию в отношении разниц в следующих размерах: постоянные разницы 2000 рублей, временные вычитаемые 1500 рублей, временные налогооблагаемые 4000 рублей. Прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета составила 20000 рублей. Текущий налог на прибыль за отчетный период при ставке 24% составит:

- а) 4800 рублей, в) 5640 рублей, д) \_\_\_\_\_  
б) 4300 рублей, г) 4680 рублей,

13. Постоянное налоговое обязательство отражается следующей бухгалтерской записью:

- а) Д-т 09 К-т 68, в) Д-т 68 К-т 77, д) \_\_\_\_\_  
б) Д-т 99 К-т 68, г) Д-т 68 К-т 99,

14. Сведения о совокупном доходе физического лица направляемые налоговым агентом (работодателем) в ИФНС представлены в налоговом регистре по форме:

- а) НДФЛ – 2,  
б) НДФЛ – 1, НДФЛ – 2.



- в) НДСЛ – 4,
- г) НДСЛ – 1,2,3,4,5.

15. Основным документом для предъявления налогового вычета по НДС является:

- а) платежное поручение или иной документ, подтверждающий оплату,
- б) счет – фактура,
- в) книга покупок и книга продаж,
- г) договор поставки.

16. Создание задолженности по расчетам с бюджетом по НДС при методе определения выручки «по оплате» отражается бухгалтерской записью:

- а) Д-т 90 К-т 68,
- б) Д-т 90 К-т 76,
- в) Д-т 76 К-т 68,
- г) Д-т 68 К-т 51.

17. ООО «Восток» в июне 2007 года произвело расходы рекламного характера (выдало призы победителям конкурса) на сумму 10000 рублей. Выручка от реализации составила: в июне 2007 года – 500000 рублей; за первое полугодие 2007 года – 2500000 рублей.

Размер расходов для целей налогообложения, участвующих в формировании налогооблагаемой базы будет равен:

- а) 10000 рублей,
- б) 25000 рублей,
- в) 50000 рублей,
- г) 30000 рублей

18. ООО «Восток» оплатило страховые взносы на медицинское страхование своих работников сроком на один год. Сумма страховых взносов составила 36000 рублей. Страховой договор вступил в силу с 1 марта 2007 года.

Расходы на оплату труда без учета страховых взносов составили: в январе – 60000 рублей; в феврале – 60000 рублей; в марте – 60000 рублей.

Сумма расходов, включаемых в налоговую базу при исчислении налога на прибыль, составит:

- а) 1200 рублей,
- б) 3000 рублей,
- в) 1800 рублей,
- г) 2400 рублей,
- д) \_\_\_\_\_

19. Отложенный налоговый актив — это:

а) положительная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, исчисленным с балансовой прибыли,

б) доходы или расходы, которые учитываются при формировании бухгалтерской прибыли в текущем, а налогооблагаемой — в следующих отчетных периодах.

20. 24 декабря 2005 года фирма «Василек» приняла к бухгалтерскому учету оборудование первоначальной стоимостью 165 000 руб. Срок его полезного использования — 6 лет. В бухгалтерском учете фирма начисляет амортизацию по сумме чисел лет срока полезного использования, в налоговом учете — линейным способом.

За 2006 год сумма начисленной амортизации составит: в бухгалтерском учете 47 143 руб.; в налоговом учете: 27 500 руб. Вычитаемая временная разница равна: 47 143 руб. — 27 500 руб. = 19 643 руб. Отложенный налоговый актив с этой разницы составит:

- а) 4714 руб., б) 19643 рубля, д) \_\_\_\_\_  
в) 27500 руб., г) 6600 руб.,

### **3.7.2 Перечень экзаменационных вопросов**

1. Формирование и раскрытие учетной политике для целей налогового учета.
2. Организация налогового учета на предприятии.
3. Содержание и назначение налоговых регистров.
4. Налоговая отчетность.
5. Налоговые расчеты по налогу на доходы физических лиц.
6. Налоговые расчеты по налогу на имущество.
7. Налоговые расчеты по единому социальному налогу.
8. Налоговые расчеты по налогу на добавленную стоимость.
9. Налоговые расчеты по налогу на прибыль.
10. Налоговые расчеты по прочим налогам и сборам.

### **4. Учебно-методические материалы по дисциплине:**

#### **4.1. Основная литература**

1. Налоговый Кодекс часть 1
2. Налоговый Кодекс часть 2
3. Авдеев В.Ю. Глава 25 Налогового Кодекса Р.Ф. Налоговый и бухгалтерский учет: Сходства и различия. «Статус-КВО 97», 2003

#### **4.2. Дополнительная литература**

4. Захарьин В.Р. Расходы фирмы. Бухгалтерский и налоговый учет. Гросс Медиа, 2006.
5. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. М: ЮНИТИ, 2007

#### **4.3. Периодические издания**

1. журнал Бухгалтерский учет.
2. журнал Главный бухгалтер.
3. журнал: Нормативные акты для бухгалтера.
4. журнал Налоговый учет.
5. Финансовая газета. Экономика и жизнь. Учет, налоги и право.
6. Правовая система «Консультант Плюс».

#### **4.4 Методические указания и рекомендации по самостоятельному изучению теоретического материала**

##### **Тема 1.**

##### **Основные понятия и категории**

**Налоговый учет** - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Налоговый учет нужен для того, чтобы сформировать полную и достоверную информацию о налогооблагаемой базе, контролировать правильность, полноту и своевременность исчисления и уплаты в бюджет налога. Кроме того, он призван обеспечить информацией внутренних и внешних пользователей.

Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, налогоплательщик вправе вводить дополнительные реквизиты. Таким образом, будут формироваться регистры налогового учета.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике организации, утверждаемой приказом (распоряжением) руководителя.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде. А также сумму остатка расходов (убытков), которая должна быть отнесена на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов и размер задолженности перед бюджетом.

Подтверждением данных налогового учета являются:

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

**Первичные учетные документы.** Под первичными документами понимаются те, которые традиционно считались таковыми в бухгалтерском учете (накладные, счета-фактуры, акты выполненных работ и т.п.). Если же какая-либо операция в бухгалтерском и налоговом учете трактуется по-разному, налогоплательщик должен составить аналитический регистр налогового учета.

**Аналитические регистры налогового учета.** *Аналитические регистры налогового учета* - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам

бухгалтерского учета. Они систематизируют и накапливают информацию, содержащуюся в принятых к учету первичных документах.

**Данные налогового учета** - данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

Формы аналитических регистров налогового учета разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике. При этом аналитические регистры в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

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

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) на любых машинных носителях. За правильностью отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета следят те, кто их составил и подписал. Если в регистре налогового учета обнаружатся ошибки, исправлять их вправе только ответственное за это лицо. Причем исправление должно быть не только заверено подписью последнего (с указанием даты), но и письменно обосновано.

Налоговый учет не содержит обязательного требования отражать хозяйственные операции путем двойной записи, как это принято в бухгалтерском учете.

Аналитический учет данных налогового учета в целом должен быть так организован, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

### **Организация налогового учета**

В Налоговом кодексе указаны общие принципы организации налогового учета, а налогоплательщик вправе самостоятельно разрабатывать учетную систему. Налоговые и иные органы не могут устанавливать обязательные формы документов налогового учета, такие документы могут носить только рекомендательный характер. Подобные рекомендации МНС России утвердило еще в декабре 2001 г., выпустив информационное сообщение, в котором перечислило налоговые регистры и составляющие их реквизиты.

На практике оптимальным вариантом организации налогового учета будет следующий. Если необходимые для исчисления налога данные можно получить из бухгалтерского учета, то дублировать их в регистрах налогового учета смысла нет. В этом случае достаточно определить в учетной политике, что тот или иной регистр бухгалтерского учета будет использоваться как источник информации для составления налоговой декларации.

Если регистр бухгалтерского учета в целом содержит необходимые для исчисления налога данные, но не в полном объеме, его можно дополнить реквизитами для записи недостающих сведений. Однако в некоторых случаях правила налогового учета настолько отличаются от правил бухгалтерского учета, что требуют ведения отдельных регистров. Например, это касается переноса убытков на будущее. Ведь бухгалтерский учет просто не содержит такого механизма, поэтому необходимо использовать регистр налогового учета.

Результаты анализа взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения в различных странах мира, проведенного ЕС-ТАСИС в рамках проекта реформы налогообложения, свидетельствуют о том, что почти все страны Европы (Германия, Франция, Швеция и др.) осуществляют расчет налогооблагаемой прибыли исходя из данных бухгалтерской отчетности (рис. 1).

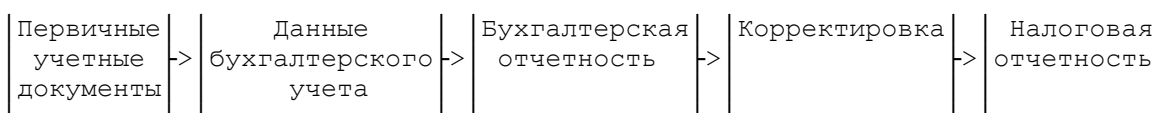


Рисунок - 1 Процесс подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности (налоговая модель)

Рассматривая особенности англосакской (собственнической) модели, специалисты Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России отмечают, что, несмотря на то, что в налоговом законодательстве США и Канады заложено два вида учета и учетных данных (налоговый учет и бухгалтерский учет), на практике налогооблагаемая прибыль исчисляется исходя из данных бухгалтерского учета (рис. 2). Причем вместе с декларацией о налоге в США контролирующие органы требуют от налогоплательщика объяснений разницы между прибылью для целей бухгалтерского учета и заявленной величиной прибыли в целях налогообложения. Таким образом, между бухгалтерским учетом и налоговым учетом существует устойчивая и контролируемая связь [7].

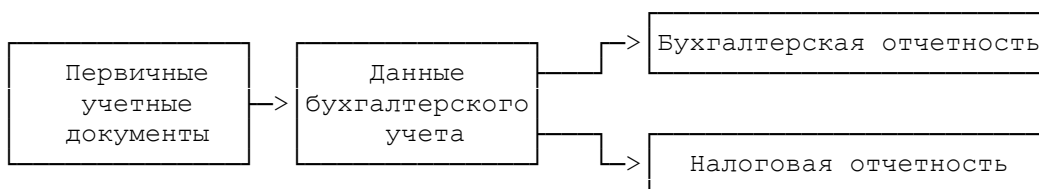


Рисунок - 2 Процесс подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности (собственническая модель)

Принято считать, что в России учетная система по степени соотношения бухгалтерского и налогового учета в 1991 - 1995 гг. относилась к первой модели, а после 1995 г. - ко второй.

Исторически налоговая отчетность в России формировалась на основе материалов бухгалтерского учета. В экономической литературе рассматриваются следующие этапы становления налогового учета в России и его взаимодействия с бухгалтерским учетом [6, с. 74, 75], [10, с. 65 - 68].

В эпоху плановой экономики цель учета сводилась к его первой задаче, сформулированной Л. Пачоли, - обеспечить контроль за сохранностью социалистической собственности. Вся совокупность предприятий и организаций рассматривалась как единый народно-хозяйственный комплекс, допускающий наличие как планомерно-прибыльных, так и временно планомерно-убыточных предприятий. Прибыльным предприятиям размер прибыли планировался, и создавались наиболее благоприятные условия для его достижения. Полученная прибыль подразделялась на три составные части:

- 1) доля, остающаяся в распоряжении предприятия;
- 2) доля, перечисляемая в соответствующее министерство или ведомство;
- 3) доля, передаваемая в государственный бюджет (60%).

Первые две части составляли 40% и распределялись в соответствии с нормативами.

В условиях командно-административной системы бухгалтерский учет был подчинен интересам государства. Он жестко регламентировался различными нормативными документами и ведомственными инструкциями. Вопросы о самостоятельном налоговом, финансовом или управленческом учете не возникало. Поставленные цели с успехом решались в одной информационной системе, именуемой бухгалтерским учетом [6, с. 21].

На первом этапе формирования системы налогового учета (1991 - 1995 гг.) Россия находилась под влиянием идей немецкого законодательства, наиболее характерных для континентальной школы. Российская экономика начала движение к рынку: появились частные собственники, предприниматели, возникла необходимость собирать с них налоги, контролировать их деятельность. В этот период появились первые элементы корректировок бухгалтерских показателей в целях уплаты налога на прибыль в связи с принятием Закона РФ от 27.12.1991 № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций". В соответствии с п. 5 ст. 2 редакции Закона, действующей с 1 января 1992 г., "для предприятий, осуществляющих прямой обмен или реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше



себестоимости, под выручкой для целей налогообложения понимается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации (в том числе на биржах) аналогичной продукции (работ, услуг), применявшихся на момент исполнения сделки". А в Инструкции Госналогслужбы России от 06.03.1992 N 4 (в ред. Изменений и дополнений Госналогслужбы России от 25.06.1992 N 1 и от 27.08.1992 N 2) предусматривалось сумму выручки, полученной от указанных видов сделок, определять на основании расчетов, которые представляются в налоговый орган по месту нахождения предприятия одновременно с бухгалтерской отчетностью и расчетом по налогу на прибыль. Таким образом, объект обложения налогом на прибыль "валовая прибыль" отличался от балансовой прибыли на сумму отклонений по сделкам реализации товаров по цене не выше себестоимости.

В исполнение Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" Постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 было утверждено Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. В бухгалтерском учете в себестоимость продукции включались только те затраты, которые были разрешены Положением. По некоторым видам затрат были установлены нормы и лимиты, причем сверхнормативные затраты списывались за счет прибыли после налогообложения. По сути, бухгалтерский учет существовал прежде всего для правильного расчета налогов. Данный этап развития налогового учета в России относят к первой (континентальной) модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета.

Второй этап. В 1995 г. сделаны решающие шаги на пути к отделению бухгалтерского учета прибыли от ее налогообложения, по сути, возникло новое самостоятельное направление - налоговый учет:

- вступило в силу новое Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от

26.12.1994 N 170. Оно ввело в отечественный бухгалтерский учет принцип "временной определенности фактов хозяйственной деятельности" - выручка в бухучете стала определяться только одним способом - по мере отгрузки товаров. Наряду с этим Положение о составе затрат до 1 января 2002 г. осталось неизменным: выручку для целей налогообложения по-прежнему можно было определять как "по отгрузке", так и "по оплате";

- Правительством РФ принято Постановление от 01.07.1995 N 661 "О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат...", определяющее необходимость исчислять налоговую себестоимость, в которую определенные затраты включались в пределах установленных нормативов (затраты на командировки, представительские расходы, расходы на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, проценты по кредитам и др.). Вместе с тем Приказ Минфина России от 19.10.1995 N 115 "О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 г." запретил относить сверхнормативные расходы на счета использования прибыли и нераспределенной прибыли. Данные расходы должны были отражаться по счетам учета затрат и участвовать в формировании финансового результата. Балансовая прибыль еще сильнее отделилась от налогооблагаемой;

- в конце 1996 г. появилось понятие "суммовые разницы", которые нужно было относить на счет прибылей и убытков (Приказ Минфина России от 12.11.1996 N 97 "О годовой бухгалтерской отчетности организаций"). В Положении о составе затрат ничего не говорится о суммовых разницах, поэтому появилась еще одна корректировка - увеличение прибыли на величину отрицательных суммовых разниц;

- в 1997 г. корректировок стало столько, что возникла необходимость в специальной форме, где бы они отражались. В связи с этим была введена Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли";

- в 1997 г. вышло ПБУ 6/97 "Учет основных средств", разрешившее начислять амортизацию по основным средствам четырьмя способами. Для

целей налогообложения прибыли по-прежнему можно было использовать только один способ - линейный, и появилась еще одна корректировка. При этом для расчета налога на имущество разрешалось использовать все способы, предусмотренные в бухгалтерском стандарте, что, по мнению автора, нарушает принципы налогообложения одних и тех же объектов;

- в 1999 г. Минфин России выпустил два Положения, которые внесли наибольший вклад в "раздвоение" учетов: "Доходы организации" (ПБУ 9/99) и "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Эти ПБУ относили к выручке то, что в соответствии с Положением о составе затрат является внереализационными доходами, к операционным расходам - то, что относится на себестоимость, и т.д. У бухгалтеров даже появилась возможность не отражать выручку, если у них нет уверенности в том, что "в результате... произойдет увеличение экономических выгод организации";

- в 2000 г. в связи с изданием Инструкции МНС России N 62 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций" в качестве Приложения N 4 была утверждена новая форма Справки, в которой количество строк корректировки приближалось к ста;

- в 2001 г. Правительством РФ были одобрены меры по реализации в 2001 - 2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета (Письмо от 13.04.2001 N КА-П13-06573). Одним из мероприятий в области совершенствования методологического обеспечения системы бухгалтерского учета в России предусматривалось: "1.2. Обеспечить формирование модели взаимодействия системы бухгалтерского учета с системой налогообложения (срок - до 1 января 2005 г., исполнители - Минфин и МНС России)".

Таким образом, до 2002 г. в России налоговый учет воспринимался как производный от бухгалтерского, прослеживалась тенденция ориентации на британо-американскую (собственническую) модель.

Третий этап. С введением гл. 25 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) "Налог на прибыль организаций" законодательно продекларирована обязательность ведения особого вида учета - налогового. С одной стороны,

произошла унификация терминов бухгалтерского учета и налогообложения (например, для целей налогообложения прибыль, также как и в бухгалтерском учете, определяется как разница доходов и расходов), для большинства налогоплательщиков установлено обязательное применение метода начисления при определении доходов и расходов. С другой стороны, НК РФ определил активы, обязательства, доходы и расходы, а также даты их признания не идентично определениям бухгалтерского учета.

Налоговый учет, описанный в гл. 25 НК РФ, - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных особым порядком. Данная система налогового учета не должна использоваться для исчисления других налогов, уплачиваемых организациями (НДС, акцизы, налог на имущество, подоходный налог и др.).

В практике российских налогоплательщиков возможны и применяются два основных варианта организации налогового учета:

1. Автономная система налогового учета, не связанная с системой бухгалтерского учета. Между бухгалтерским и налоговым учетом общими остаются только первичные документы. При этом каждая операция отражается в соответствующем регистре налогового учета (рисунок 3).

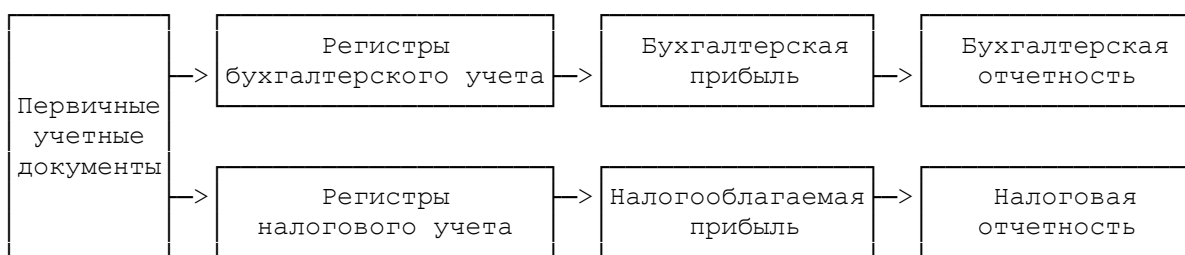


Рисунок- 3 Графическое представление параллельной системы ведения налогового учета

2. Более рациональной, по мнению автора, представляется такая организация налогового учета, при которой аналитические налоговые регистры формируются на основании не первичных учетных документов, а данных аналитического и синтетического бухгалтерского учета с помощью

корректировок, тем более, что это разрешает делать ст. 313 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ (рис. 4).

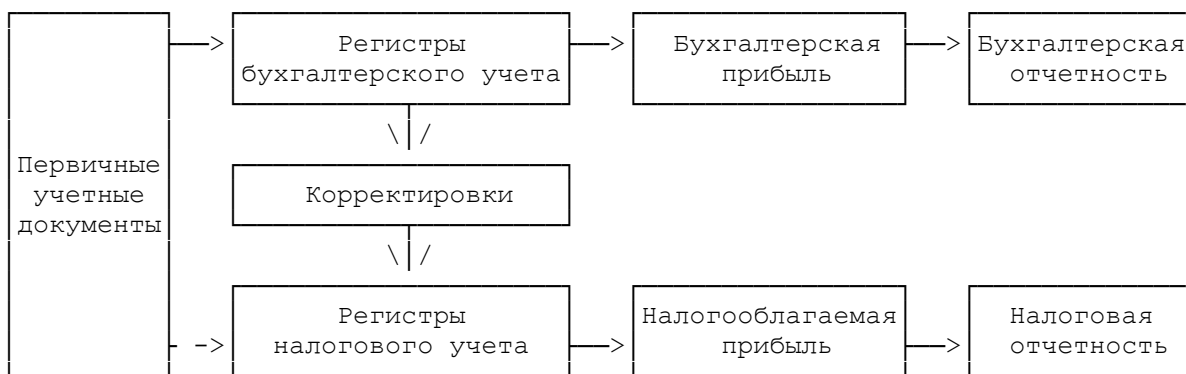


Рисунок- 4 Графическое представление смешанной системы ведения налогового учета

Во втором варианте организации налогового учета используются регистры бухгалтерского и налогового учета. Если порядок учета хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от порядка, установленного правилами бухгалтерского учета, могут применяться учетные формы бухгалтерского учета. Например, при данном варианте учета могут использоваться регистры учета доходов от реализации, так как и в бухгалтерском, и в налоговом учете порядок группировки доходов почти одинаков.

В случае необходимости корректировок данных бухгалтерского учета могут использоваться бухгалтерские справки, на основании которых формируются аналитические регистры налогового учета.

При различных правилах бухгалтерского и налогового учета наряду с формами бухгалтерского учета ведутся аналитические регистры налогового учета (что на рисунке отражено пунктирной линией).

Данный вариант налогового учета в значительной степени сближает оба вида учета, способствует минимизации трудозатрат на обработку информации, дает возможность переноса данных аналитических регистров налогового учета непосредственно в налоговую отчетность и обеспечивает последующий контроль за формированием налоговой базы.

Законодательное признание нового учета (кроме оперативного, статистического и бухгалтерского) ведущие специалисты федеральных органов и практики оценили по-разному.

Налоговые органы как представитель государства выступили за создание собственной информационной системы - налогового учета, признав, что иная система информации, в частности система бухгалтерского учета, не удовлетворяет в полной мере их фискальным целям. Руководитель Департамента налогообложения прибыли МНС России К.И. Оганян как представитель налоговых органов в интервью журналу "Российский налоговый курьер" констатировал, что "в России будет первая в мире система самостоятельного налогового учета, предполагающая, что прибыль определяется не на основании данных бухгалтерского учета, а на основании регистров налогового учета" [4]. А необходимость введения самостоятельной системы налогового учета им обоснована так: "Бухгалтерское и налоговое законодательство не должны пересекаться. Бухгалтерский учет не стоит на месте, причем развивается он в направлении, противоположном налоговому законодательству. Все более многочисленными и громоздкими становятся корректировки, которые вносятся в данные бухгалтерского учета в целях налогообложения. Эта разница достигла своего предельного ресурса, назрела необходимость что-то менять. В результате возникла идея введения налогового учета, полностью отделенного от бухгалтерского" (интервью газете "Экономика и жизнь", сентябрь 2001 г., N 37).

Руководитель Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России А.С. Бакаев отмечал: "Нигде в мире отдельного налогового учета нет... Технику налогового учета по гл. 25 НК РФ реализовать практически невозможно... Все вышесказанное говорит о непрофессионализме разработчиков гл. 25 Налогового кодекса" [3]. "Создание отдельного налогового учета для исчисления только налога на прибыль противоречит ст. 54 НК РФ, установившей, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на иных,

документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением" [3].

Необходимость ведения двух самостоятельных систем учета вызвала у квалифицированных представителей бухгалтерского сообщества, в основном главных бухгалтеров крупных компаний, резкое неприятие ведения самостоятельной системы налогового учета. Это связано с рядом отрицательных последствий принятия такого решения:

1. Осуществление значительных дополнительных вложений организации для создания группы (или иного подразделения) налогового учета (рост затрат на оплату труда, поскольку такие специалисты относятся к высокооплачиваемой категории); привлечение высококвалифицированных специалистов (аудиторов, юристов, налоговых консультантов) для разработки налоговых регистров и системы документооборота с учетом целей налогового учета; увеличение затраты на оргтехнику и вычислительную технику, разработку и уточнение программного продукта и т.д.

2. Возникновение комплекса предпосылок и опасности ликвидации классической системы бухгалтерского учета для решения необходимых функций управления (абсолютное большинство налогоплательщиков собираются отказаться от бухгалтерского учета, так как спрашивать с них будут только за систему налогового учета).

3. Непроработанность норм налогового учета в НК РФ вызывает затруднения (а в ряде случаев - невозможность) при формировании данных для исчисления налогооблагаемой базы. Это приведет к значительным потерям государства как на федеральном, так и на региональном уровне по налогу на прибыль, в том числе из-за отсутствия механизма контроля [2].

При организации автономной системы налогового учета в организациях многие ученые и практики видят проблему в разработке специальной системы документирования хозяйственных операций (налоговых регистров), в том, что эффективная система налогового учета может быть построена только с

использованием сложнейших автоматизированных информационных систем, позволяющих обеспечить надлежащий уровень аналитического учета.

По мнению же профессора А.С. Николаевой, "действительная проблема заключается в том, что в законодательстве по налогу на прибыль организаций вводится собственный понятийный аппарат ("в целях настоящей главы"), с помощью которого традиционным терминам и понятиям бухгалтерского учета придается особый "налоговый" смысл. Например, в целях гл. 25 НК РФ вводится понятие основных средств и определяется механизм их амортизации. В связи с этим у организаций возникает вопрос: какой показатель остаточной стоимости основных средств использовать в целях исчисления налога на имущество - бухгалтерский или налоговый? В соответствии с гл. 30 НК РФ расчет налога осуществляется на основании среднегодовой стоимости имущества организации, которая рассчитывается по данным бухгалтерского учета. Может ли налоговое законодательство, в котором одни и те же объекты определяются по-разному для исчисления разных налогов, претендовать на системность?" [8].

Принятие гл. 25 НК РФ стало причиной рекордного количества споров, судебных исков, вызвало всплеск дискуссий в научных и практических кругах. Это побудило государство искать новые пути взаимодействия бухгалтерской и налоговой информационной систем. Уже в 2002 г. принято ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", в 2003 г. внесены соответствующие поправки в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Данный стандарт, по сути, представляет собой алгоритм перехода от налога на бухгалтерскую прибыль к налогу на прибыль по законодательству о налогах и сборах. Как показала практика, введение стандарта хотя и способствовало повышению достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, но не упростило, а усложнило работу бухгалтера, которому теперь приходится иметь дело с несколькими сотнями постоянных и временных разниц, возникающих в результате разных правил учета и оценки активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.



Четвертый этап. В 2004 г. на государственном уровне вновь взят курс на сближение бухгалтерского и налогового учета. Концепция развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина России от 01.07.2004 N 180) в качестве основного из возможных вариантов взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения определила путь, по которому "налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства".

Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" внесен ряд изменений в гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Большинство внесенных изменений связано с тем, что практика применения гл. 25 НК РФ показала необходимость уточнения отдельных ее норм в целях упрощения учета отдельных объектов налогообложения, а также сближения налогового и бухгалтерского учета.

Изменения коснулись вопросов организации налогового учета: порядка признания в целях налогообложения прямых и косвенных расходов, незавершенного производства, определения расходов по торговым операциям, а также учета отдельных объектов налогообложения: резерва по сомнительным долгам, неотделимых улучшений арендованного имущества, материально-производственных запасов, амортизационной премии и др. По большей части эти новшества выгодны для организаций. Однако отдельные нововведения повлияли не только на налоговый, но и на бухгалтерский учет, поскольку отразились на размере отложенных налоговых активов и обязательств.

Таким образом, приняв поправки в НК РФ, законодатель не учел положения Концепции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на среднесрочную перспективу - никаких кардинальных мер по определению статуса налогового учета, как производного от бухгалтерского, сделано не было.

Обобщая материал, приведем сравнительную характеристику процесса обработки информации и подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности в России и за рубежом (таблица 1).

Таблица 1- Сравнительная характеристика процесса подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности в России и за рубежом

Страны	Первичные документы	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Бухгалтерская отчетность	Корректировки	Налоговая отчетность
Россия	+	+	+	+	+	+
Европа	+	+		+	+	+
США	+	+		+		+

Примечание: таблица составлена по данным В. Азаряна и А. Ерцикяна [1].

Из данных таблицы следует, что за рубежом не стоит задача отдельного ведения налогового учета. Опыт зарубежных стран показывает, что при надлежащей организации учетной работы система бухгалтерского учета обеспечивает информацией, необходимой как для правильного исчисления налоговой базы и суммы налога на прибыль, так и для достоверного отражения всех фактов хозяйственной деятельности организации [1].

"В большинстве развитых стран не существует двух параллельных систем учета с повторяющимися данными, - отмечает Юлия Максимовская, старший менеджер департамента налогов и права компании Andersen.

Существуют методики перехода от бухгалтерского учета к налоговому. Например, в Великобритании учет основных средств ведется по стандартам бухгалтерского учета. Но для целей налогообложения вся начисленная амортизация не принимается к вычету, а вместо этого рассчитывается так называемый налоговый вычет на капитальные вложения, определяемый по особым правилам в зависимости от вида актива, срока его службы и сферы деятельности предприятия. В США также приняты многочисленные формы перехода от бухгалтерского результата к налогооблагаемой базе" [5].

Профессор А.С. Николаева подчеркивает, что "у российского законодателя имеется возможность выбора одного из двух путей создания информационной финансовой системы в интересах значительного круга пользователей (в лице

государства - Минфин России, налоговые органы, Министерство по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства России, Минэкономразвития России, Банк России и др.):

- первый путь - "каждому пользователю по собственной информационной (учетной) системе";

- второй путь предполагает применение в отношении такого объекта управления, как информационная система, принципа "управления по отклонениям", т.е. выбор в качестве основной такой учетной системы, которая в максимальной степени объективно удовлетворяет информационные потребности всех потребителей, и построение на ее основе "особенных информационных систем", удовлетворяющих специфические потребности в информации уже конкретных пользователей. ... законодатель пошел по первому пути" [8].

У такого пути есть свои приверженцы. Так, академик Международной академии информатизации В.Я. Кожин полагает, что в настоящий момент целесообразно полное разделение бухгалтерского и налогового учета: "Оба учета должны осуществляться параллельно и таким образом, чтобы скрупулезная обработка и внесение в компьютер бухгалтерских и налоговых сведений позволяла к моменту наступления отчетного периода без больших доработок и корректировок выводить на печать балансы (бухгалтерский и налоговый) и требуемую финансовую отчетность" [6, с. 75].

Кандидат экономических наук Е.В. Оломская считает полное разграничение систем бухгалтерского и налогового учета методически оправданным вариантом, поскольку они выражают разные экономические интересы и преследуют разные цели [10, с. 78].

Проведенный анализ правовых норм и мнений специалистов и практиков позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время в России отсутствует необходимость в существовании системы налогового учета по налогу на прибыль как системы, параллельной системе бухгалтерского учета. Введение такой системы не отвечает ни интересам государства в целом, ни интересам

предпринимателя, ни интересам многочисленных реальных и потенциальных пользователей достоверной финансовой информации.

На взгляд автора, второй путь создания информационных систем - "по отклонениям" - более эффективен. Он предполагает описание принципов взаимодействия системы бухгалтерского учета и "второстепенных" учетных систем, детальное определение и описание отличий. При таком подходе становится изначально понятно, как, по каким принципам необходимо создавать законодательство, нормативные документы по системам учета, какие вопросы они должны содержать.

### Литература

1. Азарян Р. Одна система для всех / Р. Азарян, А. Ерицян // Экономика и жизнь. 2002. N 9. С. 5 - 8.
2. Бакаев А.С. О налоговом учете и базе исчисления данных для налога на прибыль / А.С. Бакаев // Бухгалтерский учет. 2002. N 13.
3. Бакаев А.С. Налоговый Кодекс отменяет бухгалтерский учет!?! / А.С. Бакаев // Российский налоговый курьер. 2001. N 9. С. 15.
4. До конца года в главу 25 Налогового кодекса будут внесены поправки // Российский налоговый курьер. 2001. N 10.
5. Долгий путь к третьему учету // Расчет. 2001. N 9 (сентябрь).
6. Кожин В.Я. Налоговый учет: Пособие для бухгалтера. М.: КНОРУС, 2004. 656 с.
7. Ложников И. Обеспечит ли налоговый учет данные для исчисления налога на прибыль? / И. Ложников, Л. Колесенкова // Финансовая газета. 2001. N 45.
8. Налоговый учет в 2003 году: Учетная политика для целей налогообложения / Под ред. А.С. Николаевой. АН-Пресс, 2003.

9. Новодворский В.Д. О взаимодействии систем бухгалтерского учета и налогообложения / В.Д. Новодворский // Бухгалтерский учет. 2003. N 23. С. 64 - 67.

10. Оломская Е.В. Организация взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: Дис. ...к. э. н. Краснодар, 2005. 223 с.

#### **Учетная политика для целей налогового учета**

Налоговый кодекс предоставляет предприятиям возможность реагировать на изменения внутренних и внешних обстоятельств их хозяйственной деятельности. При этом свои планы организация должна отразить в учетной политике, а о некоторых уведомить налоговую инспекцию. Это нужно сделать, например, если налогоплательщик:

- меняет порядок исчисления ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль, исходя из фактически полученной прибыли;
- меняет порядок уплаты налога на прибыль за обособленные подразделения, находящиеся на территории одного региона;
- отказывается от права на освобождение от уплаты НДС;
- решил перейти на УСНО или поменять объект налогообложения.

Если организация решила изменить свою специализацию, разнообразить профиль деятельности, расширить сферу экономических интересов, то в этом случае возможны изменения в методах бухгалтерского учета или расчета налогов. Все это организация должна отразить в приказе об утверждении учетной политики: и в разделе о бухгалтерском учете, и в налоговом разделе. Однако сообщать об этом в налоговую инспекцию необходимости нет.

Грамотно составленная учетная политика оказывает значительную помощь при защите интересов налогоплательщика в суде.

Особая учетная политика будет у тех фирм, которые совмещают вмененные виды деятельности с общими. В документе обязательно надо прописать порядок расчета стоимости основных средств общехозяйственного назначения, которая будет облагаться налогом на имущество. Как правило, ее определяют пропорционально выручке, полученной от того или иного вида

деятельности. Кроме того, надо установить базу для распределения общепроизводственных расходов между разными видами деятельности. Либо пропорционально выручке, либо пропорционально площади, используемой в обычной и вмененной деятельности (Письмо Минфина России от 04.10.2006 N 03-11-04/3/431).

## **Тема 2.**

### **Расчет налоговой базы**

Налогоплательщик самостоятельно составляет за отчетный (налоговый) период расчет налоговой базы нарастающим итогом с начала года. В этот расчет включаются следующие данные.

1. Период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).
2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде.
3. Сумма расходов, понесенных в отчетном (налоговом) периоде и уменьшающих сумму доходов от реализации.
4. Прибыль (убыток) от реализации (в разрезе аналитической группировки доходов и расходов).
5. Сумма внереализационных доходов.
6. Сумма внереализационных расходов.
7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.

Статьи 313 - 315 НК РФ

## **4.5 Методические указания для выполнения практических заданий по темам:**

### **Тема 1.**

#### **РАЗРАБОТКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА 2007 ГОД**

С 1 января 2007 г. Федеральным законом от 27.07.2006 №137-ФЗ закрепляется обязанность организаций иметь учетную политику для целей

налогообложения. Этот документ ввел и само понятие учетной политики для целей налогообложения как совокупность:

- методов определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения;

- способов учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности (п. 8 ст. 1 Закона №137-ФЗ).

Составляя учетную политику, многие организации и раньше разграничивали бухгалтерские и налоговые аспекты. С 1 января 2007 г. выделение учетной политики для целей налогообложения диктует п. 2 ст. 11 НК РФ.

Принятие налоговой учетной политики является обязательным для всех организаций и учреждений, в том числе применяющих упрощенную систему налогообложения и бюджетных учреждений.

Выбор одного из нескольких взаимоисключающих вариантов учета, присутствующих в законодательстве.

Если организация не внесет нужный элемент в учетную политику, то налоговый учет будет вообще невозможен, например не укажет метод оценки стоимости покупных товаров (по стоимости товаров, первых по времени приобретения (ФИФО); по средней стоимости; по стоимости единицы товара).

Отказ от метода учета, предусмотренного «по умолчанию».

Если налогоплательщик хочет воспользоваться альтернативным вариантом, предусмотренным в Налоговом кодексе, он должен об этом заявить в своей учетной политике. Например, есть два варианта учета в расходах процентов по займам (кредитам): либо по реально заплаченным процентам, либо по расчетной ставке рефинансирования. Если не отразить метод списания в учетной политике, то списать на расходы можно будет только по 1,1 расчетной ставки рефинансирования (сейчас она составляет 10 % годовых). Отразить по реальным процентам значительно выгоднее.

Сближение бухгалтерского и налогового учета, а соответственно, уменьшение объема работы бухгалтера.

Следует иметь в виду, что конечная стоимость больших различий в налоговом и бухгалтерском учете и, как следствие, повышение вероятности ошибок, увеличение времени на самоведение учета может свести на нет всю экономию.

**Минимизация прогнозируемых налогов.**

Грамотная учетная политика позволит реально уменьшить налоговые выплаты. Например, при отнесении затрат на производство (реализацию) можно установить для налогового учета иной перечень прямых расходов, чем для бухгалтерского учета. В этом случае списание затрат можно будет осуществить сразу, не растягивая на длительный период, минимизировав таким образом налоговые выплаты. Однако следует понимать, что возникает разница между бухгалтерским и налоговым учетом, и бухгалтеру придется выполнять дополнительную работу, применяя ПБУ 18/02, призванное согласовать разницу учетов.

### **Наиболее значимые разделы учетной политики для целей налогообложения**

#### **1. Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль.**

Главой 25 НК РФ установлено несколько способов исчисления и уплаты налога на прибыль. Уплата ежемесячных авансовых платежей может производиться исходя из 1/3 суммы налога, подлежащей уплате за предыдущий квартал. Данный вариант уплаты налога невыгоден для организаций, имеющих неравномерные показатели по прибыли, так как, даже получив убыток в текущем налоговом периоде, придется произвести ежемесячный авансовый платеж. В этом случае целесообразно перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, внося соответствующую запись в учетную политику.

Компании, у которых есть несколько филиалов на территории одного субъекта России, могут платить налог на прибыль через одно обособленное



подразделение. Если фирма не воспользовалась таким правом в 2006 г., то сделать это можно в 2007 г., предварительно уведомив об этом инспекцию и закрепив данное положение в учетной политике.

## 2. Определение даты получения дохода.

Достаточно часто, если у организации есть договоры, относящиеся к нескольким налоговым периодам, момент признания доходов по ним может быть перенесен на более поздний срок, а соответственно, будет перенесен момент уплаты налога на прибыль.

## 3. Определение даты осуществления расхода.

Если организация имеет затраты по договорам с неопределенным сроком действия, например по приобретению программного обеспечения или маркетинговым исследованиям, их можно учесть в расходах в момент приобретения (в бухгалтерском и в налоговом учете), если дополнить учетную политику положением, что расходы по договорам с неопределенным сроком действия учитываются при налогообложении в момент возникновения расходов.

## 4. Прямые и косвенные расходы.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета организация должна установить одинаковый перечень прямых и косвенных расходов в обоих учетах. Для минимизации налогов нужно утвердить минимально возможный перечень прямых расходов, например указать в учетной политике, что прямые расходы распределяются пропорционально доле таких затрат в плановой себестоимости продукции.

## 5. Порядок учета основных средств.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета организация должна установить стоимостный лимит при принятии объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств в размере 10 000 руб. Однако в этом случае объекты со стоимостью от 10 000 до 20 000 руб. будут признаваться основными средствами и с них придется платить налог на имущество.

## 6. Амортизация основных средств.

В налоговом учете амортизацию основных средств можно начислять одним из двух методов: линейным или нелинейным. При выборе метода начисления амортизации необходимо учесть, что используемый метод не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Линейный способ позволяет равномерно погашать стоимость амортизируемого имущества в течение всего срока полезного использования этого имущества. При использовании нелинейного метода большая часть стоимости амортизируемого имущества списывается в расходы в течение первой половины срока полезного использования.

Уже с 2006 г. у налогоплательщиков появилось право единовременно учесть в составе расходов так называемую амортизационную премию. Воспользоваться этой льготой могли только те фирмы, которые приобретали основное средство, проводили достройку, дооборудование и модернизацию имущества.

С 1 января 2007 г. списать до 10% от суммы капитальных вложений можно и при реконструкции основных средств. Если реконструкция входит в планы предприятия, то о намерении применить норму п. 1.1 ст. 259 НК РФ ему необходимо заявить. Значит, следует обновить и дополнить учетную политику для целей налогообложения.

#### 7. Оценка незавершенного производства.

Для сближения бухгалтерского и налогового учета, организация должна при расчете налога на прибыль распределять прямые расходы на незавершенное производство. Например, для минимизации налога на прибыль прямые расходы на остатки незавершенного производства распределять не надо.

#### 8. Создание резервов на предстоящие расходы.

Организации, которые признают доходы и расходы от реализации товаров (работ, услуг) по методу начисления, могут создавать резервы на предстоящие расходы. Средства, направляемые на создание резервов, уменьшают налог на

прибыль уже в текущем периоде, еще до использования резерва. В соответствии с нормами гл. 25 НК РФ организация может создать резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на предстоящий ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- на формирование расходов по сомнительным долгам.

Если в будущем году предстоит провести капитальный ремонт, то можно зарезервировать деньги на эти цели, предусмотрев создание резерва в учетной политике. Кроме того, в документе следует указать норматив отчислений на ремонт, который рассчитывается исходя из совокупной стоимости всех амортизируемых основных средств. При этом предельная сумма резерва на ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов за последние три года. Данное условие распространяется лишь на те организации, которые действуют более трех лет. Что касается вновь созданных фирм, то они могут игнорировать вышеназванное требование ст. 324 НК РФ.

В учетной политике для целей налогообложения также необходимо определить, какие резервы будет создавать организация.

### **Тема 3.**

#### **Налог на имущество организаций**

Практически в каждом обособленном подразделении организации находится имущество. Ведь для осуществления деятельности необходимы помещение, офисная техника, мебель... Основной признак отнесения имущества к объекту налогообложения - отражение его на балансе организации в качестве объектов основных средств согласно установленному порядку ведения бухгалтерского учета. Так сказано в ст. 374 Налогового кодекса.

Пунктом 1 ст. 376 НК РФ установлен порядок формирования налоговой базы по налогу на имущество для организаций, имеющих обособленные подразделения. При этом существуют особенности определения налоговой базы и уплаты налога по движимому и недвижимому имуществу. Налоговая

база формируется отдельно по месту нахождения организации, обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также каждого объекта недвижимости.

Таким образом, если у филиала нет отдельного баланса, то все движимое имущество, находящееся на территории этого подразделения, учитывается при определении налоговой базы по месту постановки на учет данного имущества (месту нахождения организации или месту нахождения другого обособленного подразделения организации, где указанное движимое имущество учитывается на балансе). Уплата налога и авансовых платежей за это имущество также производится по месту постановки его на баланс. В отношении недвижимого имущества ситуация иная. Исчисление и уплата налога производятся по месту нахождения данного имущества. Об этом говорится в ст. 385 НК РФ.

Пример 1. ООО «Бриз» зарегистрировано в Благовещенске и имеет одно обособленное подразделение, не выделенное на самостоятельный баланс, в другом регионе. На балансе организации числится объект недвижимости - здание, расположенное по местонахождению данного филиала. На территории филиала также находится движимое имущество (офисная мебель).

Офисная мебель учитывается при определении налоговой базы организации, а в отношении здания налоговая база формируется по местонахождению филиала.

Сумма налога за налоговый период исчисляется как произведение налоговой ставки, действующей в регионе, и налоговой базы (п. 1 ст. 382 НК РФ).

Ставки по налогу на имущество устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. Налоговые ставки могут быть дифференцированы в зависимости от вида имущества, а также категории налогоплательщика.

Средняя (среднегодовая) стоимость имущества рассчитывается в порядке, изложенном в п. 4 ст. 376 НК РФ. А именно как частное от деления суммы остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного

(налогового) периода и 1-е число следующего за ним месяца на количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, увеличенное на 1.

Аналогично исчисляется средняя (среднегодовая) стоимость имущества и в ситуации, когда организация или обособленное подразделение зарегистрированы (ликвидированы) в течение налогового периода. В главе 30 Кодекса не предусмотрен особый порядок расчета средней (среднегодовой) стоимости имущества для организаций (или их обособленных подразделений), созданных или ликвидированных в отчетном (налоговом) периоде. На основании этого при определении средней (среднегодовой) стоимости имущества применяется общий порядок, содержащийся в п. 4 ст. 376 НК РФ, с учетом положений ст. 379, определяющей количество месяцев отчетного (налогового) периода.

В числителе суммируется остаточная стоимость на 1-е число каждого месяца отчетного (налогового) периода. В тех месяцах, когда организация (подразделение) не была зарегистрирована или была ликвидирована, остаточная стоимость нулевая. А в знаменателе будет постоянная величина - количество месяцев в отчетном (налоговом) периоде, увеличенное на 1. Если организация (подразделение) создано не в первый день месяца, то остаточная стоимость имущества учитывается на 1-е число месяца, следующего за месяцем постановки имущества на баланс. Аналогичные разъяснения приведены, например, в Письме Минфина России от 05.07.2005 N 03-03-04/1/58.

Авансовые платежи рассчитываются так: средняя стоимость имущества за отчетный период умножается на ставку налога и делится на 4 (п. 4 ст. 382 НК РФ).

Налогоплательщики представляют отчетность в налоговые органы по местонахождению организации, каждого своего обособленного подразделения (имеющего отдельный баланс) и каждого объекта недвижимого имущества, который располагается отдельно от организации и подразделения (с отдельным балансом). Это установлено в п. 1 ст. 386 НК РФ. Налоговый кодекс не предусматривает представления сводной отчетности по налогу на имущество

организаций. То есть в налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налоговом расчете по авансовому платежу), которая сдается по месту нахождения организации, не указываются данные по выделенным на отдельный баланс обособленным подразделениям и объектам недвижимого имущества, находящимся вне места нахождения организации и подразделений.

В последнее время все чаще встречается ситуация, когда одно и то же имущество (основные средства) организации используется сразу в нескольких видах деятельности, которые подпадают под разные режимы налогообложения.

Если имущество (основные средства) полностью используется организацией в предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, то налог на имущество организаций не уплачивается.

Если имущество используется организацией в иной отличной от облагаемой ЕНВД деятельности, то оно должно облагаться налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке (если только в отношении этих видов деятельности не применяется "упрощенка").

При этом организация должна организовать отдельный учет имущества, используемого в деятельности, переведенной на ЕНВД, и в деятельности, облагаемой налогами общего режима (п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

Каким именно образом организовать такой учет, в гл. 26.3 НК РФ не говорится. О отдельном учете облагаемых и не облагаемых налогом на имущество основных средств ничего не говорится и в гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ.

Как же быть, если одно и то же имущество одновременно используется в деятельности, переведенной на ЕНВД, и в деятельности на общем режиме?

Как определить ту часть стоимости, которая облагается налогом на имущество?

Можно ли самостоятельно выбрать и закрепить в учетной политике метод разделения стоимости таких объектов основных средств между видами деятельности с учетом специфики их использования в соответствующих видах деятельности?

Разъяснения дает главное финансовое ведомство - Минфин (см. Письма от 26.10.2006 N 03-06-01-04/195, от 06.10.2006 N 03-11-04/3/436, от 23.08.2006 N 03-11-02-185).

По мнению представителей министерства, если имущество одновременно используется в сферах деятельности, как переведенных на уплату ЕНВД, так и непереуведенных, и по данному имуществу невозможно обеспечить отдельный бухгалтерский учет, то стоимость имущества, являющегося объектом обложения налогом на имущество, может определяться пропорционально сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг), полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг), включая доход, полученный от деятельности, облагаемой ЕНВД.

Таким образом, для расчета доли (дни), исходя из которой имущество учитывают для целей налогообложения, применяется следующая формула:

$$\text{Дни} = \frac{\text{Выручка по деятельности, не облагаемой ЕНВД}}{\text{Выручка в целом по организации}}$$

При определении выручки от реализации товаров (работ, услуг) принимается показатель "Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)", формируемый в соответствии с требованиями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отражаемый в Отчете о прибылях и убытках (форма N 2 бухгалтерской отчетности).

Минфин считает, что если организация использует имущество одновременно как в деятельности, облагаемой в общем режиме, так и в деятельности, облагаемой ЕНВД, то остаточная стоимость облагаемого имущества в налоговом (отчетном) периоде по состоянию на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода должна определяться исходя из выручки от реализации товаров (работ, услуг) за соответствующий квартал, т.е.

за налоговый период по ЕНВД (см. Письма от 26.10.2006 N 03-06-01-04/195, от 23.08.2006 N 03-11-02-185).

Примечание. "...При установлении в учетной политике организации порядка расчета стоимости облагаемого имущества необходимо учитывать, что ст. 346.30 Кодекса предусмотрено, что налоговым периодом по режиму ЕНВД признается квартал, в связи с чем в течение календарного года, который признается налоговым периодом по налогу на имущество организаций, организация может быть переведена неоднократно с режима ЕНВД на общий режим налогообложения и наоборот или применять одновременно оба режима..." (Письмо Минфина России от 26.10.2006 N 03-06-01-04/195).

Таким образом, данные для расчета налога на имущество нужно брать за каждый квартал в отдельности.

Например, остаточная стоимость облагаемого имущества для целей исчисления налога на имущество организаций по состоянию на 1 ноября 2006 г., 1 декабря 2006 г. и 1 января 2007 г. формируется исходя из выручки за IV квартал 2006 г. (октябрь - декабрь).

Здесь следует обратить внимание вот на что.

По правилам бухгалтерского учета месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года (п. 3 ст. 14 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). Соответствующим образом отражается и выручка в Отчете о прибылях и убытках (форма N 2).

При расчете удельного веса выручки бухгалтер может воспользоваться суммарным показателем объема выручки из формы N 2 только единожды - в I квартале.

Использовать при расчете данные Отчета о прибылях и убытках за полгода, 9 месяцев и год, если выручка от реализации товаров (работ, услуг) должна определяться за квартал, не представляется возможным. Бухгалтеру придется считать разницу по форме N 2 (например, данные за полугодие минус данные за I квартал).



При определении доли, исходя из которой имущество учитывают для целей обложения налогом на имущество, в расчет принимается только выручка (доходы от обычных видов деятельности). Прочие доходы организации при расчетах не учитываются (п. 5 ПБУ 9/99 "Доходы организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

При этом организация имеет право самостоятельно признавать поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения (п. 4 ПБУ 9/99).

Пример 1. Организация имеет в собственности здание площадью 300 кв. м. Из них 200 кв. м она сдает в аренду, а на остальной площади осуществляет розничную торговлю. Остаточная стоимость здания на 1 января 2006 г. - 1 500 000 руб. Ежемесячная сумма амортизации по зданию - 50 000 руб.

По итогам 2006 г. организация должна начислить налог на имущество.

Величина налоговой базы по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 1 ст. 375 НК РФ).

При этом среднегодовая стоимость имущества определяется как частное от деления суммы, полученной от сложения остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ).

Согласно последним разъяснениям Минфина (см. Письмо от 26.10.2006 N 03-06-01-04/195) остаточная стоимость облагаемого имущества для целей исчисления налога на имущество организаций должна формироваться исходя из следующих показателей по состоянию на:

- 1 января, 1 февраля, 1 марта и 1 апреля - выручки от реализации товаров (работ, услуг) за I квартал (за январь - март);

- 1 мая, 1 июня и 1 июля - выручки за II квартал (апрель - июнь);

- 1 августа, 1 сентября и 1 октября - выручки за III квартал (июль - сентябрь);

- 1 ноября, 1 декабря и 1 января года, следующего за налоговым периодом, - выручки за IV квартал (октябрь - декабрь).

Таким образом, при расчете стоимости имущества на 1 января текущего года используются данные выручки за I квартал текущего года, а на 1 января следующего года - данные за IV квартал текущего года.