Содержание

Методы начисления по налогу на прибыль

Кассовый метод по налогу на прибыль

Нормируемые расходы при исчислении налога на прибыль.

Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль, ставки налога.

Состав внереализационных доходов по налогу на прибыль.

Состав доходов от реализации по налогу на прибыль.

Состав внереализационных расходов по налогу на прибыль.

Состав расходов от реализации по налогу на прибыль

**Нало́г на при́быль** — прямой налог, взимаемый с прибыли организации (предприятия, банка, страховой компании и т. д.). Прибыль для целей данного налога, как правило, определяется как доход от деятельности компании за минусом суммы установленных вычетов и скидок.

**Методы начисления налога на прибыль.**

Глава 25 устанавливает два метода, в соответствии с которыми доход может быть признан полученным, а расход произведенным. Это метод начисления и кассовый метод.

Порядок признания доходов при методе начисления установлен статьей 271 Налогового кодекса РФ, а расходов - статьей 272 Налогового кодекса РФ. Введение метода начисления - наиболее неприятное новшество для налогоплательщиков. Оно не касается лишь тех, у кого сумма выручки от реализации продукции, работ, услуг без учета НДС и налога с продаж в среднем за предыдущие четыре квартала не превысила одного миллиона рублей.

Все остальные налогоплательщики с 1 января 2002 года включают доходы в налоговую базу по налогу на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, в котором доходы имели место, независимо от фактического поступления денежных средств.

В целях налогообложения датой получения доходов от реализации товаров считается день их отгрузки.

Если реализация товара (продукции) производится по договору комиссии, то налогоплательщик-комитент определяет сумму выручки на дату реализации, указанную в извещении комиссионера о продаже принадлежащего комитенту имущества.

Статья 271 Налогового кодекса РФ устанавливает дифференцированные даты включения в налоговую базу различных видов внереализационных доходов.

Новая редакция главы 25 Налогового кодекса РФ, введенная Федеральным законом от 29 мая 2002 г. N 57-ФЗ, вносит существенные уточнения и дополнения в даты признания отдельных видов внереализационных доходов.

**Кассовый метод по налогу на прибыль**

Если кто-то решил, что этот метод такой же, как ранее действовавший метод "по оплате", то он ошибается. Действительно, применяя кассовый метод, предприятие учитывает доходы для целей налогообложения, как и при методе "по оплате", в том периоде, в котором они были фактически получены.

А вот расходы в целях налогообложения учитываются только те, которые предприятие оплатило. При ранее действовавшем методе "по оплате" такого не было. В целях налогообложения учитывались затраты как оплаченные, так и неоплаченные. Предприятию лишь нужно было в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли", корректировать неоплаченную покупателем себестоимость реализованной ему продукции.

Как определить доходы и расходы.

При кассовом методе доход считается полученным в день поступления денежных средств на счет предприятия или в его кассу либо в момент получения в качестве оплаты какого-либо имущества, оказания услуг или выполнения работ, что должно быть подтверждено актом.

Расходы нужно определять в соответствии с пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса. Это значит, что товар признается оплаченным, когда покупатель погашает перед продавцом свое обязательство, связанное с поставкой этих товаров.

Но кроме этого отдельные расходы признаются в особом порядке. Так, деньги, уплаченные за сырье и материалы, учитываются в составе расходов по мере списания данных активов в производство. Амортизационные отчисления можно включать в расходы только по оплаченному имуществу. А расходы по оплате труда учитываются в момент выдачи зарплаты. Что касается налогов и сборов, то они признаются расходами в момент их перечисления с расчетного счета.

**Налоговый и отчетный периоды. Порядок исчисления и сроки уплаты налога на прибыль, ставки налога.**

**Отчетный период**

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

**Налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам**

Согласно п.3 ст.243 НК РФ в течение отчетного периода:

по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам обязаны:

исчислять ежемесячные авансовые платежи по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных - для налогоплательщиков - физических лиц) с начала налогового периода (года) до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога;

уплачивать ежемесячные авансовые платежи не позднее 15-го числа следующего месяца.

по итогам отчетного периода налогоплательщики обязаны:

исчислять разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

По окончании каждого отчетного периода налогоплательщик обязан не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом представлять в налоговый орган Расчет авансовых платежей по ЕСН за истекший отчетный период (см. раздел Расчет авансовых платежей по ЕСН), в котором отражаются данные:

о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей,

о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик,

о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период.

ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования РФ Расчетную ведомость по средствам ФСС РФ, в которой отражается информация о суммах:

начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;

использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;

направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

расходов, подлежащих зачету;

уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

**Налогоплательщики, не производящие выплаты и вознаграждения физическим лицам**

Налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения физическим лицам, являются согласно п.1 ст.244 НК РФ индивидуальные предприниматели и адвокаты, а также члены крестьянского (фермерского) хозяйства, которые в данном случае приравниваются к индивидуальным предпринимателям.

Согласно п.4 ст.244 НК РФ авансовые платежи по ЕСН уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

**Налоговый период**

Согласно ст.240 НК РФ налоговым периодом признается календарный год.

Формирование налоговой базы по новому сотруднику начинается с первого дня его работы в новой организации и продолжается до конца налогового периода (года). Выплаты, которые данному работнику производил прежний работодатель при формировании налоговой базы не учитываются.

**Налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам**

По итогам налогового периода налогоплательщики, производящие выплаты физическим лицам, обязаны:

не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации уплатить разницу (в случае ее возникновения) между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода (п.3 ст.243 НК РФ).

не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, представить налоговую декларацию по ЕСН, в которой рассчитывается окончательная сумма ЕСН за истекший год (см. раздел справочника Декларация по ЕСН) - п.7 ст.243 НК РФ.

не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представить в территориальный орган Пенсионного фонда РФ копию налоговой декларации по ЕСН с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган.

**Налогоплательщики, не производящие выплаты и вознаграждения физическим лицам**

По итогам налогового периода налогоплательщики, НЕ производящие выплаты физическим лицам, обязаны:

не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом представлять в налоговые органы налоговую декларацию по ЕСН - п.7 ст.244 НК РФ;

не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом уплатить разницу (в случае ее возникновения) между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией - абз.3 п.5 ст.244 НК РФ;

не позднее 30 марта следующего года коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы Данные об

исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период - абз.2 п.6 ст.244 НК РФ.

**Состав доходов и расходов от реализации по налогу на прибыль.**

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (п. 20 ПБУ 18/02) - это сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отражаемая в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Определяется сумма условного расхода (условного дохода) как произведение бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации и действующую на определенную дату.

Для учета условного расхода (условного дохода) к счету учета прибылей и убытков необходимо открыть отдельный субсчет.

Пункт 21 ПБУ 18/02 ввел понятие текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка), под которым признается налог на прибыль для целей налогообложения. Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) определяется, исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, возникшие в отчетном периоде.

Если в отчетном периоде у организации не возникнет постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, то сумма текущего налога на прибыль будет равна условному расходу (условному доходу) по налогу на прибыль, то есть суммы налога на прибыль, исчисленные в бухгалтерском и налоговом учете, будут равны.

**Состав внереализационных доходов по налогу на прибыль.**

Для целей налогообложения к внереализационным относятся все доходы, не связанные с реализацией товаров (работ, услуг), иного имущества и имущественных прав, за исключением доходов, не облагаемых налогом на прибыль в соответствии со ст.251 НК РФ. Примерный перечень внереализационных доходов приведен в ст.250 НК РФ.

Анализ положений главы 25 НК позволяет сделать вывод, что к внереализационным доходам для целей налогообложения относятся, в основном, те доходы, которые по правилам бухгалтерского учета включаются в состав операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов, то есть те доходы, которые отражаются в установленном порядке на счетах 91 “Прочие доходы и расходы” и 99 “Прибыли и убытки”.

Однако состав внереализационных доходов в соответствии с налоговым законодательством не совпадает с составом операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов, формируемых в соответствии с правилами ПБУ 9/99.

Так, например, в соответствии с п.7 ПБУ 9/99 к операционным доходам для целей бухгалтерского учета относятся, в том числе, и поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров. В налоговом учете указанные поступления рассматриваются не как внереализационные, а как доходы от реализации (см. ст.249 НК РФ).

В то же время положительные суммовые разницы, возникающие при осуществлении расчетов за реализуемые товары (работы, услуги), которые в соответствии с налоговым законодательством включаются в состав внереализационных доходов вне зависимости от обстоятельств их возникновения (ст.316 НК РФ, п.1 ст.265 Методических рекомендаций по применению главы 25), в бухгалтерском учете относятся на увеличение выручки от реализации (п.6.6 ПБУ 9/99).

Кроме того, в отношении ряда внереализационных доходов для целей налогообложения применяются иные (по сравнению с бухгалтерским учетом) правила их признания.

Так, активы, полученные безвозмездно, в бухгалтерском учете включаются в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости (п.8 и 10.3 ПБУ 9/99). Налоговый кодекс содержит иные правила оценки безвозмездно полученного имущества, включаемого в состав внереализационных доходов. В соответствии с п.8 ст.250 НК РФ безвозмездно полученное имущество включается в состав доходов по рыночной стоимости, но не ниже остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу, и затрат на производство (приобретение) - по товарам (работам, услугам).

Различные правила признания в качестве доходов установлены бухгалтерским и налоговым законодательством и в отношении доходов в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств. В бухгалтерском учета такие доходы принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником (п.10.2 ПБУ 9/99). Для целей же налогового учета такие доходы признаются в соответствии с условиями заключенных договоров (подп.3 п.4 ст.271, ст.317 НК РФ). То есть если условиями договоров предусмотрена ответственность сторон за нарушение условий договорных обязательств, то налогоплательщик обязан отразить суммы санкций, исчисленные в соответствии с условиями договоров, в составе внереализационных доходов, даже если он не истребует эти суммы с контрагента, нарушившего обязательства (ст.271 Методических рекомендаций).

Все выше изложенное позволяет сделать вывод о том, что порядок учета внереализационных доходов для целей налогообложения, установленный главой 25 НК РФ, во многом отличается от правил, установленных бухгалтерским законодательством. Поэтому в соответствии со ст.313 НК РФ налогоплательщикам следует вести отдельный налоговый учет внереализационных доходов.

Для учета внереализационных доходов можно использовать Регистр учета внереализационных доходов по форме № В-1, в котором в течение месяца (квартала) собираются данные обо всех суммах внереализационных доходов, дата признания которых приходится на текущий месяц (квартал). Итоговые данные о сумме внереализационных доходов переносятся из Регистра В-1 в строку 030 Листа 02 Декларации.

Если организация получает внереализационные доходы в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам, то в соответствии со ст.328 НК РФ организации следует наладить отдельный аналитический налоговый учет таких доходов по каждому виду долгового обязательства. Для учета таких доходов организация самостоятельно разрабатывает форму аналитического регистра налогового учета.

**Состав внереализационных расходов по налогу на прибыль.**

Так же как в отношении внереализационных доходов правила налогового учета внереализационных расходов во многом отличаются от правил учета, установленных бухгалтерским законодательством.

Во-первых, состав внереализационных расходов, принимаемых для целей налогообложения (ст.265 НК РФ), не соответствует составу операционных, внереализационных и чрезвычайных расходов, сформированных по правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н.

Так, например, расходы, связанные с продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции, в бухгалтерском учете отражаются в составе операционных (п.11 ПБУ 10/99). В налоговом учет эти расходы в состав нереализационных не включаются, а относятся на уменьшение доходов от реализации соответствующих видов имущества.

Проценты, уплачиваемые организацией по долговым обязательствам, которые в бухгалтерском учете могут включаться в состав операционных расходов только в ограниченном количестве случаев (см. Положение по бухгалтерскому учету “Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию”, утв. Приказом Минфина РФ от 02.08.2001 № 60н), для целей налогообложения всегда включаются в состав внереализационных расходов независимо от характера предоставленного кредита или займа (подп.2 п.1 ст.265 НК РФ).

Во-вторых, глава 25 для некоторых видов расходов устанавливает порядок определения величины расхода, отличный от правил бухгалтерского учета. Например, особый порядок учета для целей налогообложения установлен в отношении процентов по полученным заемным средствам (ст.269 НК РФ). Иные правила по сравнению с бухгалтерским законодательством установлены главой 25 и в отношении порядка формирования резервов по сомнительным долгам.

Учитывая изложенное, для целей исчисления налога на прибыль организациям следует вести отдельный налоговый учет внереализационных расходов. Для ведения налогового учета внереализационных расходов можно использовать Регистр учета внереализационных расходов по форме № В-2, в котором в течение квартала (месяца) будут собираться все внереализационные расходы организации, принимаемые для целей налогообложения, дата признания которых приходится на соответствующий квартал (месяц). Итоговые данные о сумме внереализационных расходов переносятся из Регистра В-2 в строку 040 Листа 02 Декларации.

Если организация несет расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида (займы, кредиты и т.п.), то в соответствии со ст.328 НК РФ организации следует наладить отдельный аналитический налоговый учет таких расходов по каждому виду долгового обязательства. Дата признания расходов в виде процентов по долговым обязательствам определяется п.8 ст.272 НК РФ. При этом следует учитывать, что размер процентов по полученным заемным средствам, для целей налогообложения нормируется в соответствии с требованиями ст.269 НК РФ (см. также ст.269 Методических рекомендаций по применению главы 25). Поэтому для учета расходов в виде процентов по долговым обязательствам организации необходимо самостоятельно разработать форму аналитического регистра налогового учета, который позволял бы получать информацию о сумме процентов, фактически начисленных по каждому долговому обязательству в соответствии с порядком, предусмотренным п.8 ст.272 НК РФ, и о сумме процентов, принимаемых для целей налогообложения в соответствии со ст.269 НК РФ.

Если организация принимает решение о создании резервов по сомнительным долгам (на наш взгляд, этой возможностью следует пользоваться всем организациям, исчисляющим налоговую базу по налогу на прибыль по методу начисления), то ей следует наладить отдельный налоговый учет операций по созданию и использованию этого резерва.

Для этих целей организации необходимо по окончании каждого отчетного (налогового) периода проводить инвентаризацию дебиторской задолженности с целью выявления сумм сомнительной и безнадежной задолженности (п.1 и 2 ст.266 НК РФ). Результаты проведенной инвентаризации могут фиксироваться в Регистре учета сомнительной и безнадежной задолженности по форме № В-4. Основанием для формирования этого регистра могут служить аналитические данные по счетам учета расчетов, поскольку в соответствии с требованиями бухгалтерского законодательства все организации обязаны вести развернутый аналитический учет расчетов, позволяющий получать данные о состоянии расчетов по каждому контрагенту.