***УНИВЕРСИТЕТ РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ ОБРАЗОВАНИЯ***

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

*ПО ДИСЦИПЛИНЕ* «**Бухгалтерский Финансовый Учет**».

**Тема:** « *Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.*».

*Студентки 3-го курса заочного отделения факультета» Экономики и бизнеса» специальность» Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Жуковой Ольги Вячеславовны*

*2008 год*

### СОДЕРЖАНИЕ

**I.Введение**……………………………………………………………………………….

**II.Основная часть**.................................................................................................

*1.Формирования данных налогового учета………………………………………*.

# 1.1. Исчисление и уплата в бюджет налога на прибыль…………………….

# 1.2. Отражение в бухгалтерском учете исчисленного по налоговой декларации налога на прибыль (ПБУ 18/02)………………………………

*2.Учет доходов при расчете налога на прибыль………………………………..*

2.1.Доходы от реализации……………………………………………………….

# 2.2. Внереализационные доходы……………………………………………….

*3.Учет доходов при расчете налога на прибыль…………………………………*

# 3.1. Расходы, связанные с производством и реализацией………………….

# 3.2.Материальные расходы ……………………………………………………….

3.2.1.Расходы собственного производства………………………………

# 3.2.2.Расходы на добровольное страхование своих работников

# 3.2.3.Распределение начисленных отпускных и иных расходов на оплату труда по отчетным периодам для включенив себестоимость продукции (работ, услуг)

# 3.3.Нормирование расходов………………………………………………………

# 3.4.Резервирование расходов……………………………………………………

# 3.5. Внереализационные расходы………………………………………………

# 3.5.1.Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида…………………………………………

# 3.5.2.Расходы в виде процентов по полученным займам, относящимся к приобретению (строительству) инвестиционного актива…..

3.6. Перенос убытков на будущее………………………………………………

# *4. Порядок бухгалтерского учета по отдельным хозяйственным операциям (в связи с внесением изменений в главу 25 НК РФ Федеральным законом от 06.06.2005 г. N 58-ФЗ)…………………………………………………*

4.1.Ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте…………….

# 4.2.Вклады в уставный капитал и реализация акций (долей)……………

# 4.3.Лизинг…………………………………………………………………………..

**III.Заключение**…………………………………………………………………………..

**IV.Список используемой литературы…**………………………………………….

# Бухгалтерский учет по налогу на прибыль.

***Введение.***

Бухгалтерский учет, представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движения путем сплошного, непрерывного документального оформления всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет должен: формировать полную и достоверную информацию о деятельности организации и ее имущественном положении; предотвращать отрицательные результаты хозяйственной деятельности организаций; обеспечивать необходимой информацией пользователей. Поставленные перед бухгалтерским учетом задачи свидетельствуют о повышении роли бухгалтерского учета как уникального источника для принятия обоснованных управленческих решений.

Экономическим основанием налога на прибыль является обложение полученной налогоплательщиком прибыли. Поэтому в главе 25 сохранена прежняя концепция налога как формы изъятия части прибыли организаций.

Прибыль в самом общем виде можно определить как сумму, составляющую разницу, на которую доход превышает затраты, связанные с получением этого дохода. Поскольку понятие прибыли является производным от понятия дохода, при обложении прибыли необходимо учитывать и законодательное определение дохода: "доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить" (ст.41 НК РФ).

Законодательное определение дохода, на наш взгляд, нуждается в дополнительном изучении, поскольку остается неясным, что же такое "экономическая выгода".

Доход является прежде всего экономическим понятием, обозначающим прирост благосостояния в материальном выражении. С.Д. Шаталов отмечает, что "под выгодой обычно понимают сумму превышения доходов над понесенными в связи с их извлечением затратами (расходами), иными словами, величину, в основе своей близкую прибыли".

Определение доходов применительно к бухгалтерскому учету организаций содержится в п.2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: "Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)", при этом в доходы организации не включаются авансы и некоторые другие поступления.

Как видим, не все случаи получения лицом материальных благ могут рассматриваться как получение дохода. Последний имеет место только в случае улучшения материального положения лица в целом, т.е. при наличии так называемого чистого дохода. Таким образом, говоря о доходах, всегда необходимо учитывать расходы, поскольку экономическая выгода возникает, только если объем поступающих материальных благ превышает сумму расходов, связанных с получением этих благ. Значит, при получении компенсации, т.е. равноценного возмещения ранее понесенного ущерба, доход у лица отсутствует.

Итак, в силу ст.41 НК РФ основным признаком дохода является наличие экономической выгоды. В некоторых случаях доход имеет форму не поступлений, а экономии на расходах по сравнению с общераспространенными условиями.

***Основная часть.***

# 1.1. Исчисление и уплата в бюджет налога на прибыль.

# *Для налогоплательщиков, установивших в учетной политике отчетные периоды как первый квартал, полугодие и девять месяцев*

Первый квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за первый квартал (если такая обязанность для предприятия установлена)

Д-т 99 К-т 68 - исчислен налог на прибыль по налоговой декларации за первый квартал (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

Второй квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за первый квартал (доплата) в размере фактически исчисленного налога за первый квартал за минусом фактически внесенных в первом квартале ежемесячных авансовых платежей

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за второй квартал (если такая обязанность для предприятия установлена)

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за второй квартал в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за полугодие, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за первый квартал (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

Третий квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за полугодие (доплата) в размере фактически исчисленного налога за полугодие за минусом фактически внесенных в первом полугодии авансовых платежей (в том числе ежемесячных)

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за третий квартал (если такая обязанность для предприятия установлена)

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за третий квартал в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за 9 месяцев, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за полугодие (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

Четвертый квартал:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за 9 месяцев (доплата) в размере фактически исчисленного налога за 9 месяцев за минусом фактически внесенных за 9 месяцев авансовых платежей (в том числе ежемесячных)

Д-т 68 К-т 51 - перечислены в бюджет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль за четвертый квартал (если такая обязанность для предприятия установлена)

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за четвертый квартал в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за год, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за 9 месяцев (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

Первый квартал следующего календарного года:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет налог на прибыль за год (доплата) в размере фактически исчисленного налога за год за минусом фактически внесенных за год авансовых платежей (в том числе ежемесячных)

# *Для налогоплательщиков, установивших в учетной политике отчетные периоды как месяц, два месяца, три месяца и т.д. до конца календарного года*

Январь:

Д-т 99 К-т 68 - исчислен налог на прибыль по налоговой декларации за январь (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

Февраль:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за январь в размере фактически исчисленного налога за январь

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за февраль в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за январь-февраль, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за январь (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

Март:

Д-т 68 К-т 51 - перечислен в бюджет авансовый платеж по налогу за январь-февраль (доплата) в размере фактически исчисленного налога за январь-февраль за минусом фактически внесенного в феврале авансового платежа

Д-т 99 К-т 68 - начислен налог на прибыль за март в размере суммы налога, исчисленного исходя из налоговой базы по налоговой декларации за январь-март, за минусом суммы налога, исчисленной по налоговой декларации за январь-февраль (см. раздел "Отражение в бухгалтерском учете начисления налога на прибыль по ПБУ 18/02")

И так далее.

# 1.2. Отражение в бухгалтерском учете исчисленного по налоговой декларации налога на прибыль (ПБУ 18/02)

С 1 января 2003 года согласно ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", утв. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н (далее по тексту - ПБУ 18/02), порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактически исчисленного и причитающегося к уплате в бюджет на основании налоговой декларации налога на прибыль изменился.

До 1 января 2003 года согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) фактически начисленные по налоговым декларациям и причитающиеся к взносу в бюджет платежи по налогу на прибыль отражались по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

ПБУ 18/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций, а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ (бухгалтерская прибыль (убыток)), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (налогооблагаемая прибыль (убыток)), рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах.

Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

ПБУ 18/02 может не применяться субъектами малого предпринимательства.

Согласно п. 3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 г. N 38н в План счетов бухгалтерского учета и Инструкцию по его применению внесены дополнения и изменения, которые должны применяться, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год. Так раздел I "Внеоборотные активы" дополнен счетом 09 "Отложенные налоговые активы", а раздел VI "Расчеты" - счетом 77 "отложенные налоговые обязательства".

В инструкции по применению данных счетов предусмотрено следующее:

По дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По кредиту счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода. Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается с кредита счета 09 "Отложенные налоговые активы" в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

По кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По дебету счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода. Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в кредит счета 99 "Прибыли и убытки".

Аналитический учет отложенных налоговых активов и обязательств ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Кроме того, в характеристику счета 99 "Прибыли и убытки" указанным выше Письмом N 38н внесены изменения, заменяющие слова "начисленные платежи налога на прибыль" на слова "суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств".

Следует отметить также разъяснения Минфина РФ, доведенные до сведения налогоплательщиков Письмом от 14.07.2003 г. N 16-00-14/219.

Во-первых, по мнению Минфина РФ, убыток отчетного периода, перенесенный на будущее для целей налогообложения, является отложенным налоговым активом и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам". Таким образом, бухгалтерский убыток будет отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета 99 "Прибыли и убытки", а сумма налога, исчисленная с налогового убытка, который уменьшит налог на прибыль в будущих отчетных периодах, - по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активу".

Во-вторых, если организация не сформировала в межотчетный период отложенные налоги за 2002 г. и не отразила их в бухгалтерском балансе на 1 января 2003 г., то налоговый убыток, образованный на 1 января 2003 г., надо рассматривать не в качестве временной разницы, а в качестве постоянной разницы, которая будет участвовать в расчетах только налогооблагаемой базы и не будет формировать бухгалтерскую прибыль до своего погашения. Следует отметить, что право предприятия не формировать "переходные" показатели бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 января 2003 года в связи с вступлением в силу ПБУ 18/02 было разъяснено в Письме Минфина РФ от 15.04.2003 г. N 16-00-14/129 "Об отражении отложенных налоговых активов и обязательств на счетах бухучета".

Д-т 99 субсчет "Условный расход (доход)" К-т 68 субсчет "Налог на прибыль" - Условный расход по налогу на прибыль (бухгалтерскую прибыль за отчетный период умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату). Если в балансе выявлен бухгалтерский убыток, то аналогично рассчитывается условный доход по налогу на прибыль и отражается обратной проводкой.

Д-т 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство" К-т 68 субсчет "Налог на прибыль" - Постоянное налоговое обязательство (возникает в результате того, что какие-либо доходы или расходы влияют на финансовые результаты отчетного периода в бухгалтерском учете, но по правилам главы 25 НК РФ никогда не будут учтены в целях налогообложения. Эти отклонения в бухгалтерском учете должны быть отражены обособленно в аналитическом учете соответствующих счетов учета активов и обязательств). Если постоянная разница возникает в отношении доходов, отражаемых в бухгалтерском учете и влияющих на финансовые результаты отчетного периода, но никогда не учитываемых в целях налогообложения, то постоянное налоговое обязательство исчисляется аналогично и отражается обратной проводкой.

Д-т 09 "Отложенный налоговый актив" К-т 68 субсчет "Налог на прибыль" - Отложенный налоговый актив (возникает в результате того, что определенные расходы отчетного периода, влияющие на уменьшение финансовых результатов в бухгалтерском учете, в целях налогообложения будут учтены в последующих отчетных периодах в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Эти отклонения в бухгалтерском учете должны быть отражены обособленно в аналитическом учете соответствующих счетов учета активов и обязательств.)

Д-т 68 субсчет "Налог на прибыль" К-т 77 "Отложенное налоговое обязательство" - Отложенное налоговое обязательство (возникает в результате того, что определенные доходы или расходы отчетного периода, влияющие на увеличение финансовых результатов в бухгалтерском учете, в целях налогообложения будут учтены в последующих отчетных периодах в увеличение налоговой базы по налогу на прибыль. Эти отклонения в бухгалтерском учете должны быть отражены обособленно в аналитическом учете соответствующих счетов учета активов и обязательств).

**Пример:** 1) Бухгалтерскую прибыль за отчетный период 126 110 руб. умножить на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитан условный расход по налогу на прибыль за отчетный период в сумме 30 266,4 руб.

2) Постоянная разница, возникшая в отчетном периоде (например, превышение нормативов) 3000 руб. умножается на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитано постоянное налоговое обязательство 720 руб.

3) Вычитаемая временная разница, возникшая в отчетном периоде (например, в бухгалтерском учете амортизации отнесено на расходы больше, чем в целях налогообложения прибыли) 2000 руб. умножается на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитан отложенный налоговый актив 480 руб.

4) Налогооблагаемая временная разница, возникшая в отчетном периоде (например, в бухгалтерском учете доход отражен, а в целях налогообложения не учтен) 2500 руб. умножается на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату, 24%. Таким образом, рассчитано отложенное налоговое обязательство 600 руб.

Д-т 99/усл.расх. К-т 68 +30 266,4 руб.

Д-т 99/пост.обяз. К-т 68 +720 руб.

Д-т 09 К-т 68 +480 руб.

Д-т 68 К-т 77 +600 руб.

В результате сделанных бухгалтерских проводок формируются показатели бухгалтерской и налоговой отчетности:

По текущему налогу на прибыль отчетного периода итоговая сумма 30 866,4 руб. формируется по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" (налог начислен к уплате в бюджет). Если налог по декларации подлежит возврату из бюджета, то итоговая сумма сложится по дебету 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Чистая прибыль предприятия уменьшается на сумму 30 986,4 руб. начисленного по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" налога на прибыль и отражается в Отчете о прибылях и убытках.

Отложенный налоговый актив в сумме 480 руб. по дебету счета 09 "Отложенный налоговый актив" отражается в 1 разделе баланса в составе внеоборотных активов.

Отложенное налоговое обязательство в сумме 600 руб. по кредиту счета 77 "Отложенное налоговое обязательство" отражается в разделе 5 пассива баланса в составе краткосрочных обязательств.

Таким образом, сумма налога на прибыль, составляющая фактическое обязательство предприятия перед бюджетом за отчетный период и отраженная в налоговой декларации (30 866,4 руб.), при реализации требований ПБУ 18/02 не совпадает с суммой налога (30 986,4 руб.), отраженной по стр. 150 Отчета о прибылях и убытках, уменьшающей бухгалтерскую прибыль предприятия за этот же период, которая и подлежит распределению учредителями (стр. 190 Отчета о прибылях и убытках).

При этом возможна ситуация как в сторону завышения, так и в сторону занижения чистой балансовой прибыли, остающейся в распоряжении собственников предприятия за отчетный период, на разницу между реальным расходом в виде уплачиваемого налога на прибыль в бюджет и расходом по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" по бухгалтерской отчетности. В последующие года (отчетные периоды) указанная разница может сложиться в обратную сторону и фактические доходы акционеров (недополученные или излишне начисленные за предыдущий отчетный год) должны быть выровнены. Отложенные на будущее суммы прибыли или убытков могут быть оценены путем анализа отраженных в балансе остатков по счетам 09 "Отложенный налоговый актив" и 77 "Отложенное налоговое обязательство".

2.Учет доходов при расчете налога на прибыль.

***2.1.Доходы от реализации.***

В бухгалтерском учете согласно ПБУ 9/99 "Доходы организации" (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н) выручка от реализации в общем случае признается по методу, аналогичному предусмотренному в главе 25 НК РФ методу начислений. Поэтому предприятия, применяющие метод начислений при определении налоговой базы по налогу на прибыль, с большой долей достоверности могут в целях налогообложения прибыли использовать данные бухгалтерского учета о сумме выручки от реализации. Для тех же предприятий, которые применяют кассовый метод, появляется необходимость корректировать данные бухгалтерского учета о размере и дате признания выручки, учитываемой для целей налогообложения прибыли.

В бухгалтерском учете согласно Плану счетов бухгалтерского учета доходы группируются в ином порядке: по кредиту счета 90 "Продажи" учитываются доходы, связанные с обычными видами деятельности организации (реализация товаров, продукции, работ, услуг), по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" учитываются как доходы от реализации прочего имущества, основных средств, имущественных прав, так и внереализационные доходы, по кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов" учитываются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам по правилам бухгалтерского учета, по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" учитываются доходы, полученные в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.).

Поэтому для получения необходимой информации для формирования налоговой базы по налогу на прибыль необходимо анализировать (либо предусмотреть в бухгалтерском учете соответствующее разделение в аналитическом учете или по субсчетам синтетического учета) сведения, отраженные на указанных счетах бухгалтерского учета. Механическое перенесение оборотов со счетов бухгалтерского учета для целей налогового учета не всегда оправдано.

# *Предприятия, применяющие метод начислений*

Отгружена продукция, работы, услуги, основные средства, прочее имущество и имущественные права:

Д-т 62 К-т 90 - отражена признанная в бухгалтерском учете выручка от реализации отгруженной продукции, товаров, работ, услуг, в том числе НДС

Д-т 90 К-т 68 - НДС с указанной выручки от реализации

Д-т 62 К-т 91 - отражена признанная в бухгалтерском учете выручка от реализации иного имущества, в том числе НДС

Д-т 91 К-т 68 - НДС с указанной выручки от реализации

Оплачена ранее отгруженная продукция:

Д-т 51 (50) К-т 62 - частично оплачены счета на отгруженную продукцию, работы, услуги и иное имущество, указанные выше, в том числе НДС

Получена предварительная оплата:

Д-т 51 К-т 62 - получена предварительная оплата, в том числе НДС

Д-т 62 К-т 68 - исчислен НДС с суммы предварительной оплаты

В налоговом учете будет отражен доход от реализации в сумме выручки от реализации, собранной по кредиту счета 90 и кредиту счета 91 (в части отражения указанных операций реализации), за минусом НДС, отраженных в отношении именно этих операций по дебету счета 90 и дебету счета 91. Предварительная оплата, отраженная по К-т 62, не включается в доходы от реализации.

Если бухгалтерской проводкой Д-т 91 К-т 68 производится доначисление за счет собственных источников организации соответствующих сумм НДС (например, при применении ст. 40 НК РФ), то в рассматриваемом варианте они не уменьшают определяемый для налогового учета размер дохода от реализации. НДС, исчисленный с предварительной оплаты по Д-т 62 и К-т 68, также не уменьшает доход от реализации.

При определении доходов от реализации иного имущества, учитываемых на счете 91 "Прочие доходы и расходы", согласно требованиям главы 25 НК РФ необходимо организовать раздельный учет доходов от реализации основных средств и нематериальных активов, ценных бумаг, имущественных прав. При определении доходов от реализации любого имущества (работ и услуг) на счете 90 "Продажи" и на счете 91 "Прочие доходы и расходы" необходимо обеспечить раздельный учет доходов, связанных с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, доходов, связанных с видами деятельности, подпадающими под иные налоговые режимы, доходов, выраженных в иностранной валюте или в условных единицах.

Помимо прочего рекомендуем предусмотреть в учетной политике как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения единый подход в отношении признания доходов от сдачи имущества в аренду и от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности в составе доходов от реализации (доходов от обычных видов деятельности) или в составе внереализационных доходов.

# *Обязательство в иностранной валюте*

Если цена товара выражена в валюте либо в условных единицах, то пересчет в рубли оплаты для целей формирования доходов от реализации в налоговом учете должен производиться на дату признания такого дохода, т.е. на момент отгрузки продукции (перехода права собственности на товар). После этой даты возникающие курсовые и суммовые разницы включаются во внереализационные доходы (расходы). При этом следует учитывать, что по правилам бухгалтерского учета (ПБУ 9/99 "Доходы организации") выручка от реализации пересчитывается в рубли по курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете (т.е. в общем случае - на день отгрузки), после этой даты возникающие при пересчете обязательств курсовые разницы относятся во внереализационные доходы (расходы) (ПБУ 3/2006).

Д-т 52 К-т 62 - частичная предварительная оплата в иностранной валюте по курсу на день оплаты

Д-т 62 К-т 90 - отгружена продукция в иностранной валюте по курсу на день отгрузки

Д-т 62 К-т 90 - курсовая разница с суммы предварительной оплаты, возникшая в связи с различиями курсов иностранной валюты на день предоплаты и на день отгрузки

Д-т 52 К-т 62 - окончательная оплата (доплата) за отгруженную продукцию в иностранной валюте по курсу на день доплаты

Д-т 62 К-т 91 - курсовая разница с суммы доплаты, возникшая в связи с различиями курсов иностранной валюты на день отгрузки и на день доплаты

В налоговом учете размер доходов от реализации в рублевом выражении будет совпадать с показателями бухгалтерского учета по кредиту счета 90 "Продажи". Курсовая разница, отраженная в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", в налоговом учете также является внереализационным доходом.

В заключение отметим, что полное и своевременное формирование доходов от реализации в налоговом учете влияет не только на корректное заполнение налоговой декларации по налогу на прибыль, но и на исчисление некоторых нормативов включения расходов в налоговую базу, предусмотренных главой 25 НК РФ.

# *Предприятия, применяющие кассовый метод*

Отгружена продукция, работы, услуги, основные средства, прочее имущество и имущественные права:

Д-т 62 К-т 90 - отражена признанная в бухгалтерском учете выручка от реализации отгруженной продукции, товаров, работ, услуг, в том числе НДС

Д-т 90 К-т 68 - НДС с указанной выручки от реализации

Д-т 62 К-т 91 - отражена признанная в бухгалтерском учете выручка от реализации иного имущества, в том числе НДС

Д-т 91 К-т 68 - НДС с указанной выручки от реализации

В налоговом учете доходов от реализации не возникает.

В целях применения ПБУ 18/02 необходимо отразить отложенное налоговое обязательство (Д-т 68 К-т 77).

Оплачена ранее отгруженная продукция:

Д-т 51 (50) К-т 62 - частично оплачены счета на отгруженную продукцию, работы, услуги и иное имущество, указанные выше, в том числе НДС

В налоговом учете будет отражен доход от реализации в сумме фактической оплаты счетов по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" за отгруженную продукцию, выручка от реализации которой собрана ранее по кредиту счета 90 и кредиту счета 91, за минусом НДС, приходящегося на оплаченную часть и отраженного в отношении именно этих операций по дебету счета 90 и дебету счета 91.

В целях применения ПБУ 18/02 необходимо закрыть ранее учтенное отложенное налоговое обязательство (Д-т 77 К-т 68).

Получена предварительная оплата:

Д-т 51 К-т 62 - получена предварительная оплата, в том числе НДС

Д-т 62 К-т 68 - исчислен НДС с суммы предварительной оплаты

В налоговом учете будет отражен доход от реализации в сумме предварительной оплаты по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", за минусом НДС, отраженного по дебету счета 62.

В целях применения ПБУ 18/02 необходимо отразить отложенный налоговый актив (Д-т 09 К-т 68), который будет закрываться обратной проводкой при отражении выручки от реализации отгруженных товаров по кредиту счета 90 (91).

# *2.2. Внереализационные доходы*

В соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации" (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н) прочие поступления, не связанные с доходами от обычных видов деятельности, включают в себя операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета данные виды доходов отражаются по кредиту счетов 91 "Прочие доходы и расходы", 98 "Доходы будущих периодов" и 99 "Прибыли и убытки".

Порядок признания прочих поступлений в бухгалтерском учете определен в п. 16 ПБУ 9/99 "Доходы организации" (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н), а также в комментариях к соответствующим счетам в Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета. При этом дата признания дохода в бухгалтерском и налоговом учете в некоторых случаях не совпадают.

Рассматриваемые ниже примеры - для предприятий, определяющих доходы и расходы по методу начислений.

Безвозмездно полученное имущество:

Д-т 01 К-т 98/2 - отражено безвозмездное получение основных средств по рыночной стоимости

Д-т 20 К-т 02 - начисление амортизации по данным объектам

Д-т 98/2 К-т 91 - списание части рыночной стоимости полученных объектов по мере начисления амортизации

Доход, распределяемый в пользу организации при участии в простом товариществе (в результате совместной деятельности):

Д-т 76/3 К-т 91 - подлежащие получению (распределению) доходы в зависимости от условий договора.

# Излишки ТМЦ, выявленные при инвентаризации и при ликвидации основных средств

При инвентаризации:

Д-т 10 К-т 91 - оприходованы выявленные излишки ТМЦ

Согласно п. 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н, по результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке: излишки запасов приходуются по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится в коммерческих организациях на финансовые результаты.

Согласно п. 131 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. N 119н, остающиеся от списания материальных ценностей отходы оцениваются по сложившейся на дату списания стоимости исходя из цены возможного использования и зачисляются по указанной стоимости на финансовые результаты у коммерческой организации.

Таким образом, для целей применения ПБУ 18/02 в момент оприходования ТМЦ различий в бухгалтерском и налоговом отражении внереализационных доходов не возникает, если при оприходовании используются рыночные цены. Если при оприходовании в бухгалтерском учете применяются иные цены (например, учетные), то в этой части должно быть отражено постоянное налоговое обязательство (отрицательное или положительное). Более того, с 1 января 2006 года в момент списания в производство или на продажу учтенных ТМЦ в любом случае возникает постоянное налоговое обязательство (Д-т 99 К-т 68), вызванное различиями в оценке стоимости этих ТМЦ в налоговом (равна сумме налога на прибыль с рыночной стоимости ТМЦ при оприходовании) и в бухгалтерском (равна рыночной или иной учетной стоимости ТМЦ при оприходовании) учетах.

***3.***Учет доходов при расчете налога на прибыль

# *3.1. Расходы, связанные с производством и реализацией.*

# *связанных с производством и реализацией.*

Со 1 января 2002 года состав, размер и дата признания расходов для целей налогообложения прибыли соответствовали порядку отражения данных затрат на счетах бухгалтерского учета, т.н. формирование себестоимости продукции (работ, услуг). В соответствии с Письмом Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. N 16-00-13/03 "О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)" до завершения работы по разработке и утверждению министерствами и ведомствами соответствующих отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с Программой реформирования бухгалтерского учета, как и ранее, организациям надлежит руководствоваться действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями (указаниями) с учетом требований, принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми нормативными документами по бухгалтерскому учету. Как указывается в данном Письме:

"...организациями в ряде случаев не уделяется должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции как объективного показателя, который зависит не от содержания тех или иных нормативных актов, а от состава и размеров учтенных фактических затрат на производство продукции (работ, услуг) исходя из особенностей технологического процесса, структуры производства, местонахождения хозяйствующего субъекта и прочих факторов, влияющих на размер и перечень расходов. Отсутствие полной информации о формировании себестоимости, которая является основой прогнозирования и управления производством, и фактических затратах на производство, являющихся базой для определения продажной цены, объема материально - производственных запасов в целях обеспечения непрерывного процесса производства и т.д., приводит к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, невозможности выработки и реализации мер по их недопущению, определению оптимального объема выпуска продукции и пр. и как результат к снижению эффективности работы хозяйствующего субъекта в целом".

Все расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг), без ограничений, в бухгалтерском учете собираются по дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Расходы, связанные с продвижением готовой продукции (работ, услуг) до потребителя, а также издержки обращения в организациях торговли, учитываются на счете 44 "Расходы на продажу". На уменьшение доходов от реализации в дебет счета 90 "Продажи" попадает часть расходов на производство и реализацию продукции (работ, услуг), приходящаяся на ту часть этой продукции, выручка от реализации которой признана в бухгалтерском учете. Все остальные расходы формируют остатки незавершенного производства (остаток по дебету счета 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"), остатки готовой продукции и материально-производственных запасов собственного производства на складе (остатки по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция"), остатки отгруженной и нереализованной продукции (остатки по дебету счета 45 "Товары отгруженные"), остатки расходов на продажу (остатки по дебету счета 44 "Расходы на продажу"). При этом порядок калькулирования себестоимости готовой, отгруженной и реализованной продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета устанавливается в учетной политике предприятия. Нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрены несколько вариантов оценки остатков незавершенного производства, оценки остатков готовой и отгруженной продукции (товаров), а также возможность списания сразу на уменьшение доходов от реализации текущего отчетного периода общехозяйственных расходов и расходов на продажу. В любом случае, показатель балансовых остатков по указанным выше счетам бухгалтерского учета на отчетную дату должен соответствовать реальной себестоимости остатков расходов, не уменьшивших доходы.

Поскольку правила бухгалтерского учета с целью формирования бухгалтерской отчетности в отношении группировки учетных данных на высших уровнях учета фактически не совпадают с порядком формирования налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ, то практически всем предприятиям следует организовать самостоятельную учетную систему в целях налогообложения прибыли. Система налогового учета может быть построена как на основе данных регистров бухгалтерского учета (в этом случае регистры бухгалтерского учета должны быть снабжены соответствующими реквизитами для придания им статуса регистров налогового учета) с их последующей перегруппировкой по правилам налогообложения, так и на основе самостоятельно формируемых регистров налогового учета, не имеющих отношения к бухгалтерскому оформлению этих финансово-хозяйственных операций. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Основное правило определения прибыли и в бухгалтерском и в налоговом учете едино: прибыль определяется как разница между суммой всех доходов и суммой всех расходов. Поэтому рассматриваемые ниже варианты в общем случае демонстрируют возможный порядок организации раздельного бухгалтерского учета (на аналитическом или синтетическом уровне) первичных данных, который возможно использовать в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль непосредственно из бухгалтерских проводок.

Более того, при выявлении различий бухгалтерского и налогового учета может быть облегчено применение ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" (утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. N 114н).

14 июня 2005 года в "Российской газете" был опубликован Федеральный закон от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" (далее - Федеральный закон от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ). Данный закон вносит ряд существенных изменений в порядок исчисления налога на прибыль организаций.

Необходимость внесения столь обширных изменений, с одной стороны, возникла еще с момента вступления в силу гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ, то есть, начиная с 1 января 2002 года, когда был введен самостоятельный механизм налогового учета. С другой стороны, изменения также были обусловлены практикой применения данной главы на протяжении 2002-2004 годов. Большое количество неточностей и пробелов в гл. 25 Налогового кодекса РФ приводили к неоправданно большим количествам судебных споров. Именно данные две причины явились основными мотивами принятия Федерального закона от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ. Этот вывод подтверждается и разъяснениями официальных органов. Так, в пояснительной записке к проекту рассматриваемого закона было указано, что необходимость его принятия вызвана большим количеством вопросов, поставленных налогоплательщиками в ходе применения гл. 25 Налогового кодекса РФ. В "Налоговом навигаторе", размещенном на сайте ФНС РФ, по поводу принятия указанного закона разъяснено, что принятие поправки призвано сблизить бухгалтерский и налоговый учет, а также упростить учет объектов налогообложения.

Вопрос о вступлении в силу и о практическом применении Федерального закона от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ является одним из наиболее сложных вопросов, возникших в связи с его принятием.

Формально порядок вступления в силу и применения положений Федерального закона от 6 июня 2005 г. N 58-ФЗ установлен ст. 4, ст. 7 и ст. 8 названного закона. Исходя из анализа указанных статей, можно выделить следующие группы норм:

I. Нормы, по которым применяется прямой порядок вступления в силу (распространяют свое действие на будущие правоотношения):

1) вступающие в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования (с 14 июля 2005 года) (Следует отметить, что налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год. В связи с этим применение группы норм, вступающих в силу с 14 июля 2005 года, является весьма неопределенным с точки зрения их фактической реализации)

2) вступающие в силу с 1 января 2006 года;

3) вступающие в силу с 1 января 2007 года.

II. Нормы, имеющие обратную силу (распространяют свое действие на прошедшие периоды):

1) вступающие в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования и распространяющие свое действие с 1 января 2002 года.

2) вступающие в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования и распространяющие свое действие с 1 января 2004 года.

3) вступающие в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования и распространяющие свое действие с 1 января 2005 года.

# *СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Федеральный закон от 08.02.1998г. № 14-ФЗ « Об обществах с ограниченной ответственностью»;

2.Налоговый кодекс РФ. Официальный текст, действующая редакция,2007 г.

3. Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99

4. Приказа Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34Н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ»

5. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02" (с изменениями и дополнениями)

6. План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утв. Приказом МФ РФ. 31.10.2000 г. №94 н.;

7. Методические рекомендации по налогу на прибыль;

8. Практическая налоговая энциклопедия. Том 14. Расчет налога на прибыль организации (рекомендации по заполнению налоговой декларации) (под ред. Брызгалина А.В. - 2004 - 2008 г.).

9.Информационное сообщение МНС РФ от 19 декабря 2001 г. "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации" (Регистры налогового учета)

10.Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.,2003.

11.Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н.Бухгалтерский учет. М.,2003.