

27/29/2

Одобрено кафедрой  
«Бухгалтерский учет  
и экономическая информатика»

# НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Задание на контрольную работу  
с методическими указаниями  
для студентов VI курса

специальности

060500 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ (БУ)



Москва – 2005

## ОБЩИЕ УКАЗАНИЯ

Для выполнения контрольной работы предлагается десять вариантов задач. Свой вариант студент выбирает по последней цифре учебного шифра и начальной букве фамилии (табл.1).

Для выполнения курсовой работы студент изучает методические указания и специальную литературу, указанную в перечне.

Работа выполняется на листах стандартной формы А4 при стандартных полях и использовании шрифта №14. Следует пронумеровать страницы работы.

На титульном листе студент указывает свой факультет, название дисциплины, курс, специальность, фамилию и инициалы, учебный шифр.

В конце работы необходимо привести перечень источников, использованных при подготовке работы.

Законченную контрольную работу студент должен подписать и представить на рецензирование в установленные учебным планом сроки.

Преподаватель кафедры дает письменную рецензию на контрольную работу, после чего студент должен ее защитить. Зачет выставляется с учетом содержания контрольной работы и сообщения, сделанного студентом при ее защите.

Таблица 1

Начальная буква фамилии студента	Вариант (последняя цифра учебного шифра)									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0
А – Е	0	5	9	8	4	1	3	7	6	2
Ж – М	9	6	2	4	3	7	1	5	0	8
Н – Т	4	8	1	7	6	2	9	0	5	3
У – Ш	5	1	5	0	8	3	6	9	2	7
Щ – Я	1	2	6	3	9	0	7	8	4	5

## ЗАДАНИЕ НА КОНТРОЛЬНУЮ РАБОТУ

1. Организация в январе отгрузила покупателю продукцию на некоторую сумму, в том числе НДС, себестоимость которой задана в табл.2. По условиям договора право собственности на

С о с т а в и т е л и: канд.экон. наук, доц. Т.В. ТЕРЕНТЬЕВА  
канд.экон. наук, доц. Н.С. БЕЛОГИНА

Р е ц е н з е н т – ст. преп. В.А. ДАНИЛИН

## НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Задание на контрольную работу  
с методическими указаниями

Редактор *Г.В. Тимченко*  
Компьютерная верстка *Ю.А. Варламова*

Тип. зак.	Изд. зак. 424	Тираж 600 экз.
Подписано в печать 29.10.05	Гарнитура Times.	Офсет
Усл. печ. л. 1,5		Формат 60×90 <sup>1</sup> / <sub>16</sub>

Издательский центр РГОТУПС,  
125993, Москва, Часовая ул., 22/2

Участок оперативной печати РГОТУПС, 125993, Москва, Часовая ул., 22/2

© Российский государственный открытый технический  
университет путей сообщения, 2004

продукцию переходит к покупателю в день ее отгрузки и передачи покупателю расчетных документов. Деньги от покупателя поступили на расчетный счет продавца в апреле. Учетной политикой организации утверждено, что налог на прибыль и НДС определяются в соответствии с вариантом (табл.3).

Отразить проводки налогового учета и привести фрагмент Отчета о прибылях и убытках за отчетный период и фрагмент декларации по налогу на добавленную стоимость за январь (или I квартал).

Таблица 2

Исходные данные	Вариант				
	1, 6	2, 7	3, 8	4, 9	5, 0
Выручка от реализации продукции, в т.ч. НДС, руб.	11800 1800	14160 2160	16520 2520	18880 2880	23600 3600
Себестоимость реализованной продукции, руб.	8700	10440	12180	13920	17400
Стоимость объекта основных средств, руб.	120000	130000	140000	150000	160000
Срок полезного использования объекта основных средств, лет	3	5	5	6	5

Таблица 3

#### Определение момента реализации для целей налогообложения

Наименование налога	Вариант			
	1, 6, 9	2, 7, 0	3, 8	4, 5
Налог на прибыль	По методу начисления	По методу начисления	Кассовым методом	Кассовым методом
НДС	По отгрузке	По оплате	По оплате	По отгрузке

2. Организация 20 февраля 2004 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств с заданным сроком полезного использования (табл.2). Ставка налога на прибыль составила 24%. В целях бухгалтерского и налогового учета организация осуществляет начисление амортизации в соответствии с табл.4. Определить сумму налогового актива или налогового обязательства при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 г.

Таблица 4

#### Определение метода начисления амортизации

Метод начисления амортизации	Вариант	
	1, 3, 5, 7, 9	2, 4, 6, 8, 0
Линейный метод	для целей бух.учета	для целей налогообложения
Нелинейный метод (по выбору)	для целей налогообложения	для целей бух.учета

3. В отчетном периоде организацией произведены и отражены на счетах бухгалтерского учета следующие затраты (табл.5):

Прямые расходы основного производства, в т.ч.

- расходы на материалы;
- расходы на заработную плату основных рабочих;
- платежи по ЕСН;
- расходы на электроэнергию для технологических нужд;
- амортизация основных средств.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Незавершенное производство на конец отчетного периода, по данным бухгалтерского учета (т.е. сальдо по счету 20).

Стоимость незавершенного производства, рассчитанная в соответствии с п.1 ст.319 НК РФ.

Незавершенного производства на начало отчетного периода ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете не было.

Остатков готовой продукции на складе нет.

Выручка от реализации, в т.ч. НДС указана в табл.5.

Отразить на счетах бухгалтерского учета выручку от реализации продукции, и затраты на ее производство, сформировать затраты для целей налогообложения.

Таблица 5

Исходные данные	Вариант				
	1, 6	2, 7	3, 8	4, 9	5, 0
Выручка от реализации продукции, в т.ч. НДС, руб.	118000 18000	141600 21600	165200 25200	188800 28800	236000 36000

Окончание табл. 5

Прямые расходы основного производства (определить), руб., в т.ч.					
- расходы на материалы;	65000	70000	72000	75000	70000
- расходы на заработную плату основных рабочих	31000	35000	36000	40000	50000
- платежи по ЕСН (определить)					
- расходы на электроэнергию для технологических нужд	120000	130000	135000	140000	130000
- амортизация основных средств	55000	60000	65000	70000	80000
Общепроизводственные расходы, руб.	150000	151000	152000	153000	154000
Общехозяйственные расходы, руб.	220000	230000	240000	250000	260000
Стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, руб.	20000	30000	40000	50000	60000

### МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

Прежде чем выбрать наилучший способ ведения налогового учета, необходимо определиться с принципиальными возможностями по ведению налогового учета — ведь выбирают всегда из списка. Перечень принципиально различающихся между собой методик налогового учета может состоять из следующих пунктов:

#### 1. Параллельная двойная запись

Наиболее простым представляется ведение параллельных, для целей бухгалтерского и налогового учета, информационных массивов в системе балансовых счетов. Это возможно, поскольку налоговое законодательство оперирует в основном теми же наименованиями объектов, что и бухгалтерское законодательство. Налоговый учет ведется методом, знакомым всем бухгалтерам, только вместо исходной информации, предписываемой правилами бухгалтерского учета, в базы данных вводится информация, предписываемая правилами налогового учета.

Базы бухгалтерских и налоговых данных оказываются существующими параллельно и обрабатываемыми аналогично, различается лишь их информационное наполнение.

Основным недостатком указанного метода является неоправданное увеличение объема информации вследствие дублирования при применении метода «параллельная двойная запись» будут все показатели, вне зависимости от того, имеются ли различия при их отражении в бухгалтерском и налоговом учете или нет.

#### 2. Налоговый План счетов

Налоговую информацию можно кодировать при помощи счетов бухгалтерского учета, но можно разработать отличные от них счета налогового учета, которые соответственно составят План счетов налогового учета.

Новая кодировка приведет к существенным подвижкам методики.

Счета налогового учета будут иметь иные наименования и номера, чем счета бухгалтерского учета, иначе никакого смысла в их разработке нет, что приведет к появлению новой корреспонденции счетов. Некоторые объекты, важные для целей бухгалтерского учета, но не влияющие на налогообложение, при разработке Плана счетов налогового учета могут быть вообще исключены из перечня. Получится, что какой-либо объект учета будет квалифицирован для целей бухгалтерского учета, но «не замечен» для целей налогообложения.

Недостатком метода «налоговый План счетов» является сам налоговый План счетов, при пользовании которым бухгалтерам придется изучать новую кодировку счетов и новую корреспонденцию. И это при полном сохранении дублирования информации как главного дефекта первого варианта.

Налоговый План счетов может состоять либо из балансовых, либо из забалансовых счетов. Принципиальной разницы между первым и вторым способами нет: в одном случае используется двойная (диаграфическая) система записи, а в другом — простая (униграфическая) система.

#### 3. Субсчета и аналитические признаки

Первые два рассмотренных варианта ведения налогового учета предполагают, с теми или иными небольшими различиями, параллельное ведение двух информационных массивов.

Однако стремление к оптимальной структуре баз данных налагает запрет на дублирование идентичных данных: при необходимости вести отдельный от бухгалтерского налоговый учет, а мы исходим именно из этого — регистрироваться должны лишь отличия первого массива от второго.

Представим, что величина какого-либо объекта для целей бухгалтерского учета составляет 10 руб., а для целей налогового — 8 руб. Можно их зарегистрировать указанным образом, в результате мы получим параллельно существующие массивы информации. Однако можно поступить и иным образом — зарегистрировать базовую величину, а вместе с ней разницу между базовой и дополнительной величиной. В этом случае параллельные информационные массивы не возникнут: массив окажется по существу один, и главный недостаток двух предыдущих методов будет устранен. Регистрация объекта, одинаково учитываемого для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, а таких подавляющее большинство — не потребует одновременной регистрации в двух массивах. Не потребуется дважды записывать и хранить в базах данных одну и ту же величину. Поскольку мы имеем два типа показателей — для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, нам остается выбрать из них базовый и тем самым установить способ ведения налогового учета: ведь нет никакой разницы, корректировать данные бухгалтерского учета для целей налогообложения или корректировать данные налогового учета для целей бухгалтерского учета.

В большинстве случаев величина показателя для целей налогового учета меньше, чем для целей бухгалтерского учета, что делает возможным применение субсчетов и аналитических признаков. Используем мы субсчета или аналитические признаки, не имеет большого значения, так как и те, и другие служат для обозначения части, выделяемой из общего целого. На практике применение субсчетов и аналитических признаков сводится к следующему: на соответствующем счете регистрируются два объекта, обозначаемые различными субсчетами либо аналитическими признаками. Так, в приведенном нами примере 8 руб. будут помечены аналитическим признаком «Включается в налоговую базу», а 2 руб. — признаком «Не вклю-

чается в налоговую базу». Общий остаток по счету составит 10 руб. и будет представлять собой величину объекта для целей бухгалтерского учета.

Метод «субсчета и аналитические признаки» не является универсальным. Он идеально подходит только для тех ситуаций, когда величина показателя для целей налогового учета меньше, чем для целей бухгалтерского учета. Но указанная тенденция не является законом. Иногда происходит обратное: допустим, расходы для целей бухгалтерского учета относятся на операционную деятельность, а расходы для целей налогообложения, поскольку в налоговом учете понятие операционных расходов вообще отсутствует, относятся на внереализационную деятельность.

В этом случае метод «субсчета и аналитические признаки» оказывается бессилён. Ничего не остается, как прибегнуть к внесистемному учету: в случаях превышения величины показателя для целей налогообложения отражать эту величину, к примеру, на забалансовом счете.

Это плохо, тем не менее основной недостаток предыдущих методов оказывается благополучно изжит: отражаются лишь отличия налоговых данных от данных бухгалтерских, поэтому информационный массив не дублируется.

#### **4. Резервирование**

Для ведения налогового учета предлагается способ «резервирование» — с одной стороны, давно освоенный бухгалтерами, но с другой стороны, по отношению к налоговому учету довольно экзотичный.

Последовательность вопросов, стоящих перед постановщиком налогового учета:

- 1) решить, насколько допустимо сблизить правила бухгалтерского и налогового учета;
- 2) определиться с тем, рационально ли дублировать бухгалтерские или налоговые данные либо следует фиксировать только отличия между первыми и вторыми;
- 3) установить порядок кодировки информации и способ, которым кодировка станет осуществляться.

Суть резервирования состоит в применении так называемых контрарных счетов.

Представим какой-либо актив, то есть объект, имеющий дебетовое сальдо, оцененный в 10 руб. Если на счете присутствует один объект, то сальдо по счету также будет составлять 10 руб.

Счет А	
Д-т	К-т
10-00	
10-00	

Оборотно-сальдовая ведомость, сформированная по этому счету, будет такой:

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А	10-00	

Однако законодательство может потребовать оценки объекта еще по одному числовому признаку (основанию), например, в сумме 8 руб.

В этом случае к счету А вводится контрарный счет (предположим, что наименование этого счета будет Н), по кредиту которого найдет отражение разница между двумя числовыми признаками (основаниями), в нашем случае составляющая 2 руб.

Несмотря на то, что счетов два, на обоих отражается один объект, но только по различным признакам (основаниям):

Счет А		Счет Н	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
10-00			2-00
10-00			2-00

Теперь можно подсчитывать стоимость объекта одновременно по двум числовым признакам (основаниям):

по первому основанию стоимость объекта 10 руб. (дебетовое сальдо по счету А);

по второму основанию стоимость объекта 8 руб. (дебетовое сальдо по счету А минус кредитовое сальдо по счету Н).

В отчетных ведомостях, сформированных по второму основанию, может указываться сальдо не по двум счетам,

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А	10-00	
Н		2-00

а по одному:

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А-Н	10-00 - 2-00 = 8-00	

Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, то есть за минусом начисленной амортизации.

Нами рассмотрен случай резервирования стоимости актива, но аналогичным образом может быть зарезервирована и стоимость пассива (объекта, имеющего кредитовое сальдо):

Счет А		Счет Н	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	10-00	2-00	
	10-00	2-00	

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А-Н		10-00 - 2-00 = 8-00

В зависимости от того, какому счету противостоит контрарный, он называется либо контрактивным (если противостоит активному счету), либо контрпассивным (если противостоит пассивному счету).

Различия между бухгалтерским и налоговым учетом сводятся к различной оценке одних и тех же объектов, поэтому резервирование может быть взято за основу при разработке методики налогового учета. Приняв за базовую величину стоимость объекта, определяемую в соответствии с правилами бухгалтерс-

кого учета, мы должны получить на контрарном счете разницу между «бухгалтерской» стоимостью объекта и его «налоговой» стоимостью.

В приведенных примерах счета налогового учета выступают в качестве контрарных. Обычно «налоговая» стоимость объектов меньше, чем их «бухгалтерская» стоимость, что делает возможным применение контрарных счетов; однако встречается обратное — «налоговая» стоимость превышает стоимость «бухгалтерскую». Тогда контрарные счета неприменимы.

Представим, что мы начисляем амортизацию: для целей бухгалтерского учета в сумме 80 руб., для целей налогообложения в сумме 90 руб.:

Счет 02	
Д-т	К-т
	80-00
	80-00

Счет 20	
Д-т	К-т
80-00	
80-00	

Счет Н02	
Д-т	К-т
-10-00	
-10-00	

Счет Н20	
Д-т	К-т
	-10-00
	-10-00

Использование контрарных счетов приведет к отрицательным величинам, а отрицательные величины — к некорректному использованию сторон счета:

Известно, что отрицательная величина по кредиту — это не совсем то, что положительная по дебету, поэтому данный вариант нежелателен. Остается употребить так называемую дополнительную запись, которая приведет нас к желаемому результату:

Счет Н02	
Д-т	К-т
	10-00
	10-00

Счет Н20	
Д-т	К-т
10-00	
10-00	

В принципе, резервирование, даже по современным понятиям, не обязательно связано с контрарными объектами. Действующая методология бухгалтерского учета привыкла прекрасно обходиться счетом резерва и без уменьшения противоположного объекта. Мы имеем в виду такой специфический счет как счет резервов предстоящих расходов, когда резерв создается, но резервируемый объект отсутствует.

Резерв в данном случае представляет собой отдельный, независимый от прочих объект, и вычитать «налоговую» стоимость из «бухгалтерской» нет необходимости. Говоря по-другому, противостояние счета налогового учета счету бухгалтерского учета имеет место только в том случае, если «бухгалтерская» стоимость больше «налоговой» стоимости; если же «бухгалтерская» стоимость меньше «налоговой» или вообще отсутствует, на счете резерва «налоговая» стоимость отображается без всякого вычитания.

Правило резервирования гласит:

если «бухгалтерская» стоимость больше «налоговой» стоимости, то используется контрарный счет;

если «бухгалтерская» стоимость меньше «налоговой» стоимости, то используется дополнительная запись.

По объектам различных типов имеем несколько стандартных вариантов записи (для каждого из вариантов приводится оборотно-сальдовая ведомость, сформированная для целей налогового учета).

1) Объект активный. «Бухгалтерская» стоимость больше «налоговой».

Счет А	
Д-т	К-т
10-00	
10-00	

Счет Н	
Д-т	К-т
	2-00
	2-00

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А-Н	10-00 - 2-00 = 8-00	

2) Объект активный. «Бухгалтерская» стоимость меньше «налоговой».

Счет А		Счет Н	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
8-00		2-00	
8-00		2-00	

  

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А+Н	2-00 + 8-00 = 10-00	

3) Объект пассивный. «Бухгалтерская» стоимость больше «налоговой».

Счет А		Счет Н	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	10-00	2-00	
	10-00	2-00	

  

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А-Н		10-00 - 2-00 = 8-00

4) Объект пассивный. «Бухгалтерская» стоимость меньше «налоговой».

Счет А		Счет Н	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	8-00		2-00
	8-00		2-00

  

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
А+Н		8-00 + 2-00 = 10-00

Если сальдо по обоим счетам одного типа (либо дебетовое, либо кредитовое), то оно суммируется; если же сальдо различного типа, то из большего вычитается меньшее.

Случаи с отрицательными сальдо относятся скорее к исключениям, чем к правилам, поэтому не рассматриваются.

Действия при использовании в налоговом учете резервирования выглядят следующим образом:

- 1) выполняется бухгалтерская проводка;
- 2) при наличии расхождений между правилами бухгалтерского и налогового учета осуществляется корректировочная проводка.

Представим, что в соответствии с правилами бухгалтерского учета расходы в сумме 10 руб. со счета В должны быть направлены на счет Г, а в соответствии с правилами налогового учета — на счет Д.

Если бы учет велся в параллельных базах данных в единой кодировке, имели бы место следующие проводки:

в бухгалтерском учете Д-т Г К-т В,  
в налоговом учете — Д-т Д К-т Н.

Применяя способ резервирования мы сначала выполняем обычную бухгалтерскую проводку, а затем путем создания объекта контрарного счету Г (счет Н) «переносим» стоимость со счета Г на счет Д:

Счет В		Счет Г		Счет Н		Счет Д	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
10-00	10-00	10-00			10-00	10-00	
10-00	10-00	10-00			10-00	10-00	

Курсивом в данном случае обозначено сальдо по счету В на момент начала выполнения проводок (сальдо на начало периода).

Оборотно-сальдовая ведомость, сформированная для целей налогообложения, после выполнения проводок приобретет следующий вид:

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
В		10-00
Г-Н	10-00 - 10-00 = 0-00	
Д	10-00	
<b>Баланс:</b>	<b>10-00</b>	<b>10-00</b>

Если условия задачи слегка усложнить и посчитать, что «переносу» со счета Г на счет Д подлежит меньшая сумма — положим, 4 руб., — то принципа отражения это не поменяет:

Счет В		Счет Г		Счет Н		Счет Д	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
	10-00	10-00			4-00	4-00	
	10-00	10-00			4-00	4-00	

Счет	Сальдо	
	Д-т	К-т
В		10-00
Г-Н	10-00 – 4-00 = 6-00	
Д	4-00	
<b>Баланс:</b>	<b>10-00</b>	<b>10-00</b>

*Маркировка счетов налогового учета.* План счетов бухгалтерского учета не предусматривает какого-либо формального признака, по которому можно было бы отличить контрарный счет от прочих: так, ни из чего, кроме названия и правил применения счета 02 «Амортизация основных средств» не вытекает, что он контрарный. Понятно, однако, что вводить налоговые счета в рабочий План счетов довольно проблематично.

Гораздо проще использовать уже имеющиеся характеристики, присутствующие в Плане счетов бухгалтерского учета (наименования, номера и перечни возможных значений счетов, субсчетов и аналитических признаков бухгалтерского учета), добавив к ним какой-либо символ, который обозначит их принадлежность к налоговому учету.

Допустим, что таким символом мы признаем заглавную букву Н (налоги), которую станем добавлять перед номером счета. В этом случае счет 01 будет счетом бухгалтерского учета (поскольку символ Н отсутствует), счет Н01 — счетом налогового учета (поскольку символ Н присутствует) и т.д. Соответственно, по дебету счета 01 будет отражаться учетная стоимость основного средства, определенная в соответствии с правилами бухгалтерского учета, а по кредиту счета Н01 — разница между учетными стоимостями основного средства, определенными в соответ-

ствии с правилами бухгалтерского и налогового учета. Если дебетовое сальдо по счету 01 составит 10 руб., а кредитовое сальдо по счету Н01 составит 3 руб., то учетная стоимость основного средства для целей бухгалтерского учета будет 10 руб., а для целей налогообложения  $10 - 3 = 7$  руб.

*Маркировка счетов бухгалтерского учета* для целей налогообложения даст значительный эффект:

не придется запоминать наименования и номера счетов налогового учета;

не придется открывать «лишние» счета налогового учета — те, которые, возможно, никогда не будут использованы;

появится формальное различие между счетами бухгалтерского и налогового учета, что позволит автоматизировать формирование отчетных ведомостей, принимая во внимание контрарность объектов.

План счетов налогового учета — если считать его отдельным документом, а не частью единого Плана счетов — является зеркальным отображением Плана счетов бухгалтерского учета. Отличие заключается лишь в символах Н.

Однако в отдельных случаях может потребоваться введение счетов налогового учета, не имеющих прототипов в бухгалтерском учете (если правилами налогового учета предусмотрены объекты, не совпадающие с объектами, предусмотренными правилами бухгалтерского учета). Например, статья 283 НК РФ предусматривает перенос убытков — понятие, отсутствующее в бухгалтерском учете. Перенос убытков может быть учтен на счете бухгалтерского учета 97 «Расходы будущих периодов», но можно поступить иным образом — открыв новый счет, поместить его в единый План счетов. Счет переноса убытков начнет использоваться в налоговом учете, но не станет использоваться в бухгалтерском учете, то есть будет использоваться маркированный счет, а не маркированный не будет.

При ведении налогового учета можно поступать аналогичным образом: при явном отсутствии корреспондирующего счета подставлять на его место один из счетов собственного капитала. В качестве такого счета предлагаем использовать счет Н84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При решении вопроса с использованием счета собственного капитала можно, во избежание путаницы, обозначить данный счет как 0000 (нулевой корректировочный счет). Данный способ также хорошо известен, хотя и является частным случаем предложенного ранее: когда-то средневековые бухгалтеры прибегли к такому способу, в результате чего получили систему двойной (диаграфической) записи. Корректировочный счет 0000, если такой будет кем-то использован — этот тот же самый счет собственного капитала, только имеющий другое обозначение.

Исходная, операционная и выходная информация.

В НК РФ содержатся следующие требования к подтверждению и группировке данных налогового учета, фактически — к способам обработки и хранения исходной, операционной и выходной информации.

Подтверждением данных налогового учета являются:

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

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, 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.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, остановленную действующим законодательством.

Учет доходов и расходов в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

**Пример 1.** Организация 20 февраля 2004 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120000 руб. со сроком полезного использования 6 лет. Ставка налога на прибыль составила 24%. В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации путем применения способа уменьшаемого остатка (за 2004 г. — 40000 руб.), а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль использует линейный метод (сумма начисленной амортизации за 2003 г. — 20000 руб.).

Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 г. составила: 20000 руб. (40000 — 20000 руб.).

Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу составил:

$$20000 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100 = 4800 \text{ руб.}$$

На счетах бухгалтерского учета при этом делаются следующие записи:

Дебет 01      Кредит 08 — 120000 руб. — введен в эксплуатацию объект основных средств;

Дебет 20 (23, 25, 26, 44 и др.)      Кредит 02 — 40000 руб. — начислена амортизация объекта основных средств (ежемесячно по 1/12 указанной годовой суммы).

При этом в аналитическом учете необходимо отразить разницу между бухгалтерской (40000 руб.) и налоговой (20000 руб.) амортизацией. В нашем примере она составит 20000 руб. (40000 руб. — 20000 руб.).

Эта сумма будет отражена проводкой:

Дебет 02 (субсчет «Начисление амортизации по правилам бух.учета»)      Кредит 02 (субсчет «Вычитаемые временные разницы») — 20000 руб.

При этом общее сальдо по счету 02 не изменяется.

На сумму отложенного налогового актива, возникающего в результате появления вычитаемой разницы, делается проводка:

Дебет 09      Кредит 68 — 4800 руб.

**Пример 2.** Организация 25 декабря 2003 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль 24%. Для целей бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации линейным способом, (за 2004 г. – 24000 руб.), а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль – нелинейный метод (сумма начисленной амортизации за 2003 г. – 40130 руб.).

Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 г. составила: 16130 руб. (40130 – 24000 руб.).

Отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 г. составило:

$$16130 \text{ руб.} \cdot 24\% : 100 = 3871 \text{ руб.}$$

На счетах бухгалтерского учета при этом делаются следующие записи:

Дебет 01      Кредит 08 – 120000 руб. – введен в эксплуатацию объект основных средств;

Дебет 20 (23, 25, 26, 44 и др.)      Кредит 02 – 24000 руб. – начислена амортизация объекта основных средств (ежемесячно по 1/12 указанной годовой суммы).

При этом в аналитическом учете необходимо отразить разницу между «бухгалтерской» (24000 руб.) и «налоговой» (40130 руб.). В нашем примере она составит 16130 руб. Эта сумма может быть отражена проводкой:

Дебет 02 (субсчет «Налогооблагаемые временные разницы»)      Кредит 02 (субсчет «Начисление амортизации по правилам налогового учета») – 161300 руб.

На сумму отложенного налогового обязательства, возникшего в результате появления налогооблагаемой временной разницы, делается запись:

Дебет 68      Кредит 77 – 3871 руб.

**Пример 3.** В отчетном периоде организацией произведены и отражены на счетах бухгалтерского учета следующие затраты:

Прямые расходы основного производства составили 250000 руб., в т.ч.

- расходы на материалы – 60000 руб.;

- расходы на заработную плату основных рабочих – 30000 руб.;

- платежи по ЕСН – 10000 руб. (сумма взята условно);

- расходы на электроэнергию для технологических нужд – 100000 руб.

- амортизация основных средств – 50000 руб.;

общепроизводственные расходы – 150000 руб.;

общехозяйственные расходы – 200000 руб.

Незавершенное производство на конец отчетного периода, по данным бухгалтерского учета (т.е. сальдо по счету 20) составило 55000 руб.

Стоимость незавершенного производства, рассчитанная в соответствии с п.1 ст.319 НК РФ, равна 25000 руб.

Незавершенного производства на начало отчетного периода ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете не было.

Остатков готовой продукции на складе нет.

Выручка от реализации составила 944000 руб., в т.ч. НДС – 144000 руб.

На счетах бухгалтерского учета в этом случае необходимо сделать следующие записи:

Дебет 20      Кредит 10 – 60000 руб. – списана стоимость израсходованных материалов;

Дебет 20      Кредит 70 – 30000 руб. – списаны расходы на оплату труда основных рабочих;

Дебет 20      Кредит 69 – 10000 руб. – списана сумма ЕСН, начисленная на фонд оплаты труда основных рабочих;

Дебет 20      Кредит 60 – 100000 руб. – списана стоимость электроэнергии, израсходованной на технологические цели;

Дебет 20      Кредит 02 – 50000 руб. – начислена амортизация основных средств, используемых в основном производстве;

Дебет 25      Кредит 10 (60, 69, 70 и др.) – 150000 руб. – сформированы общепроизводственные расходы (по условиям этого примера, все они являются косвенными, в том числе и для целей налогообложения);

Дебет 26      Кредит 10 (60, 69, 70 и др.) – 200000 руб. – сформированы общехозяйственные расходы (по условиям этого

примера, все они являются косвенными, в том числе и для целей налогообложения);

Дебет 20      Кредит 25 – 150000 руб. – списаны общепроизводственные расходы;

Дебет 20      Кредит 26 – 200000 руб. – списаны общехозяйственные расходы;

Дебет 43      Кредит 20 – 545000 руб. (60000 + 30000 + 10000 + 100000 + 50000 + 150000 + 20000 – 55000) – сформирована стоимость готовой продукции;

Дебет 90-2    Кредит 43 – 545000 руб. – списана стоимость реализованной продукции;

Дебет 62      Кредит 90-1 – 944000 руб. – отражена выручка от реализации;

Дебет 90-3    Кредит 68 – 144000 руб. – отражена сумма НДС, полученная от покупателей;

Дебет 90-9    Кредит 99 – 255000 руб. – выявлена прибыль от реализации (944000 – 144000 – 545000);

Дебет 99 (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») Кредит 68 – 61200 руб. – начислен налог на прибыль по данным бухгалтерского учета.

Формирование затрат для целей налогообложения при этом будет производиться следующим образом:

*Прямые расходы:*

- расходы на материалы – 60000 руб.;
- расходы на заработную плату основных рабочих – 30000 руб.;
- платежи по ЕСН – 10000 руб. (сумма взята условно);
- амортизация основных средств – 50000 руб.;

Итого прямых расходов – 150000 руб., в т.ч. стоимость незавершенного производства – 25000 руб.

Таким образом, сума прямых затрат, учитываемых в текущем периоде, равна 125000 руб. (150000 – 25000).

*Косвенные расходы:*

- расходы на электроэнергию для технологических нужд – 100000 руб.
- общепроизводственные расходы – 150000 руб.;

- общехозяйственные расходы – 200000 руб.

Итого косвенных расходов – 450000 руб. (10000 + 150000 + 200000).

В результате общая сумма затрат, учтенных для целей налогообложения в текущем отчетном периоде, составит 575000 руб. (125000 + 450000).

Соответственно налогооблагаемая прибыль в нашем примере равна 225000 руб. (944000 – 144000 – 575000);

При этом налог на прибыль составит 54000 руб. (225000 x 24%).

Разница между суммой расходов, отраженной по дебету 90, и их суммой, учтенной при исчислении налога на прибыль по данным налогового учета, составляет 30000 руб. (575000 – 545000). Эта сумма является налогооблагаемой временной разницей.

Полученная налогооблагаемая временная разница равна сумме разницы между сальдо по дебету счета 20 и стоимостью незавершенного производства для целей налогообложения: 55000 – 25000 = 30000 руб.

На счетах бухгалтерского учета выявленную налогооблагаемую временную разницу можно отразить следующей записью:

Дебет 20 (субсчет «Налогооблагаемая временная разница») Кредит 20 (субсчет «Формирование себестоимости по правилам бухгалтерского учета») – 30000 руб. – отражена сумма выявленной на счетах учета налогооблагаемой временной разницы.

Делать такую проводку совершенно не обязательно и вполне можно отразить эту сумму лишь в регистрах аналитического учета.

В результате возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 7200 руб. (30000 x 24%).

На эту сумму необходимо сделать проводку:

Дебет 68      Кредит 77 – 7200 руб. – отражена сумма отложенного налогового обязательства.

Таким образом, сумма налога на прибыль, отраженная в качестве сальдо по счету 68, равна 54000 руб. (61200 – 7200).

### **РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА**

1. К а с ь я н о в а Г.Ю. Налоговый учет: просто о сложном. —М.: Информцентр XXI века, 2004.
2. М е д в е д е в М.Ю. Методика налогового учета. —М.: Дело и Сервис, 2002.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 №114н.
4. Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утверждена приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н).