

**Министерство сельского хозяйства РФ  
Новозыбковский филиал  
ФГБОУ ВО  
«Брянский государственный аграрный университет»**

***ПМ 03. Проведение расчетов с бюджетом  
и внебюджетными фондами***

*для специальности 38.02.01  
Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)*

**Учебное пособие**

Брянск 2015

УДК 657(07)

ББК 65.052

П 78

ПМ 03. Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами: учебное пособие / Сост. Т.В. Скоробогатая. – Брянск.: Издательство Брянского ГАУ, 2015. – 156 с.

Учебное пособие составлено в соответствии с рабочей программой профессионального модуля ПМ 03.Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами для специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям).

Печатается по решению методического совета Новозыбковского филиала Брянского ГАУ.

© Брянский ГАУ, 2015

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
<b><i>Раздел 1. Понятие налога и сбора. Классификация налоговых платежей</i></b>	
Тема 1.1. Сущность налоговых платежей.....	5
Тема 1.2. Классификация налогов.....	9
<b><i>Раздел 2. Федеральные налоги</i></b>	
Тема 2.1. Налог на добавленную стоимость.....	14
Тема 2.2. Акцизы.....	30
Тема 2.3. Налог на прибыль организаций.....	39
Тема 2.4. Налог на доходы физических лиц.....	64
Тема 2.5. Природно - ресурсные платежи: налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.....	74
Тема 2.6. Государственная пошлина.....	85
<b><i>Раздел 3. Региональные налоги</i></b>	
Тема 3.1. Налог на имущество организаций.....	89
Тема 3.2. Транспортный налог.....	94
Тема 3.3. Налог на игорный бизнес.....	103
<b><i>Раздел 4. Местные налоги</i></b>	
Тема 4.1. Налог на имущество физических лиц.....	106
Тема 4.2. Земельный налог.....	108
<b><i>Раздел 5. Специальные налоговые режимы</i></b>	
Тема 5.1. Единый сельскохозяйственный налог.....	116
Тема 5.2. Упрощенная система налогообложения.....	128
Тема 5.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.....	136
Тема 5.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.....	139
<b><i>Раздел 6. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и социальное обеспечение</i></b>	
Тема 6.1. Страховые взносы в Пенсионный фонд России, Фонд социального страхования России, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования России.....	142
Список использованной литературы.....	155

## **ВВЕДЕНИЕ**

Данное учебное пособие предназначено для оказания помощи студентам при освоении учебного материала по профессиональному модулю ПМ 03 «Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами» по специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)».

Подробно изложены теоретические вопросы налогообложения в Российской Федерации. Описываются методики расчета сумм федеральных, региональных, местных налогов; расчеты сумм налогов при переходе на специальные налоговые режимы, а так же суммы отчислений во внебюджетные фонды. По всем налогам приведены бухгалтерские проводки по исчислению и перечислению налогов в бюджет.

Материал пособия базируется на действующих законодательных и нормативных актах с последними изменениями.

Учебное пособие поможет студентам быстро и качественно подготовиться к практическим занятиям и квалификационному экзамену в рамках Федерального государственного образовательного стандарта (третьего поколения) среднего профессионального образования.

## **Раздел 1. Понятие налога и сбора. Классификация налоговых платежей**

### **Тема 1.1. Сущность налоговых платежей**

#### **План лекции:**

1. Понятие налога и сбора.
2. Признаки налога и сбора.
3. Функции налога.
4. Элементы налога.

#### *Вопрос 1. Понятие налога и сбора*

Налоги появились с разделением общества на классы и возникновением государства. Взимание налогов представляет собой один из основных методов получения государственных доходов. Поэтому государство не может обойтись без налогов. Управление экономикой, оборона, суд, таможня, охрана порядка, бесплатное медицинское обслуживание и образование – вот далеко не полный перечень тех направлений расходов федерального бюджета страны, для финансирования которых необходимо собирать налоги. Таким образом, со времени возникновения государства налоги стали необходимой частью экономических отношений.

Проблемы налогов, сборов, пошлин и налогообложения всегда актуальны. Они являются основным источником поступления денежных средств в доход бюджета государства и внебюджетные социальные фонды. Именно поэтому их связывают с возникновением государства.

Современная система налогообложения в России основана на федеральных законах, принятых в декабре 1991 г., и инструкциях Государственной налоговой службы Российской Федерации по их применению. Кроме того, с 1 января 1999 г. введена в действие первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, а с 1 января 2000 г. – вторая.

Налоги как экономическая категория выражают взаимоотношения органов государственной власти разных уровней с юридическими и физическими лицами.

В Налоговом кодексе РФ четко разграничены понятия налогов и сборов.

***Налог** - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.*

***Сбор** - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).*

В понятие «налог» заложены различные моменты юридического характера, важные для понимания сути налогообложения, а именно:

1. Прерогатива законодательной власти утверждать налоги;
2. Главная черта налогов – односторонний характер его установления;
3. Налог является индивидуально безвозмездным;
4. Уплата налога – обязанность налогоплательщика, она не порождает встречной обязанности государства;
5. Налог взыскивается на условиях безвозвратности;
6. Целью взимания налога является обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода.

### *Вопрос 2. Признаки налога и сбора*

Признаками налога являются:

- 1) общеобязательный характер. Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что платить законно установленные налоги и сборы обязан каждый. В соответствии с этой установкой Нало-

говый кодекс РФ, нормативно-правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований закрепляют жесткий перечень налогов, начислять и уплачивать которые обязаны все налогоплательщики, определенные законом. Ни один налогоплательщик не может быть освобожден от обязанности уплачивать законно установленные налоги;

2) индивидуальная безвозмездность. За счет налогов происходит финансирование всей деятельности государства, но при этом конкретное физическое или юридическое лицо, начисляющее и уплачивающее определенный налог, какого-либо возмещения в виде получения имущества, имущественных или неимущественных прав не получает.

3) денежная форма. Налоги взимаются в форме денежных средств, принадлежащих организациям или физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

4) публичный характер.

### *Вопрос 3. Функции налога*

Основными функциями являются: фискальная, распределительная, регулирующая и контрольная.

Через *фискальную функцию* реализуется основное предназначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, выполнение доходной части бюджета страны.

*Распределительная функция* проявляется в распределении налоговых платежей между юридическими и физическими лицами, сферами и отраслями экономики, государством в целом и его территориальными образованиями.

*Регулирующая функция* проявляется в дифференцировании условий налогообложения. Особо важное значение она приобретает в процессе воздействия государства на экономические и социальные процессы.

В целях более полного определения этой функции принято выделять стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную подфункции.

Цель стимулирующей подфункции – создание более благоприятных условий для приоритетных отраслей. Достижение

этой цели осуществляется посредством использования различного рода налоговых льгот.

Дестимулирующая подфункция, наоборот, направлена на сдерживание развития социально - и общественно вредных отраслей путем усиления налогового режима.

Подфункция воспроизводственного назначения способствует аккумуляции средств в целях направления их на цели, связанные с восстановлением природных ресурсов, повышением плодородия почвы, обеспечением экологической безопасности.

*Контрольная функция* обеспечивает соблюдение стоимостных пропорций в процессе образования и расходования доходов различных субъектов экономики. Благодаря ей оценивается эффективность каждого налогового канала, выявляется необходимость внесённых изменений в налоговую систему и налоговую политику.

#### *Вопрос 4. Элементы налога*

Обязательным условием формирования налоговой системы и установления налогов является определение элементов налогообложения, которые, взаимодействуя между собой формируют механизм налогообложения по каждому конкретному налогу.

Элементы налогообложения включают:

✓ субъект налога - налогоплательщик, т.е. лицо (юридическое или физическое), на которое по законодательству возложена обязанность платить налог;

✓ объект налогообложения – это предмет, подлежащий налогообложению;

✓ единица обложения – это количественная мера измерения объекта обложения;

✓ налоговая база – это конкретный показатель, от которого производится исчисление налога. В отличие от объекта налогообложения облагаемая база определяется расчетным путем с учетом предусмотренных льгот, вычетов, других изменений, вытекающих из законодательства;

- ✓ налоговый период – период времени, по окончании которого производится исчисление налога;
- ✓ налоговая ставка или норма налогообложения – это величина налога к единице налоговой базы. Ставки делятся на твердые (установленные в абсолютной сумме к единице налогообложения), процентные (или адвалорные)- устанавливаемые в процентах к единице налогообложения. По методике исчисления ставки могут быть пропорциональные (одинаковый процент к облагаемой базе), прогрессивные (с увеличением облагаемой базы увеличиваются и ставки), регрессивные (уменьшаются по мере роста облагаемой базы);
- ✓ налоговая льгота - полное или частичное освобождение от налогов путём снижения ставки, уменьшения облагаемой базы, полного освобождения от налога;
- ✓ налоговый оклад- сумма платежа, полученная как произведение облагаемой базы и ставки;
- ✓ источники уплаты налога (прибыль, себестоимость, заработная плата, финансовый результат, цена товара);
- ✓ распределение аналога по уровням бюджета (федеральный, региональный, местный).

### **Вопросы для самопроверки:**

1. В чем проявляется экономическая сущность налогообложения?
2. Назовите юридические аспекты налога.
3. Какие основные принципы используются при формировании налоговых отношений?
4. Функции налогов, их значение и способы проявления.
5. Почему налоговая политика – важнейшая составная часть экономической политики государства?
6. Раскройте сущность основных элементов налога.

### **Тема 1.2. Классификация налогов**

#### **План лекции:**

1. Понятие и виды федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

2. Понятие и виды специальных налоговых режимов.

3. Прямое и косвенное налогообложение.

*Вопрос 1. Понятие и виды федеральных, региональных и местных налогов и сборов*

В Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы;
- региональные налоги и сборы;
- местные налоги и сборы.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;

- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 8) государственная пошлина.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

## *Вопрос 2. Понятие и виды специальных налоговых режимов*

Специальные налоговые режимы представляют собой особый, установленный Налоговым кодексом порядок определения элементов налогов, а также освобождение от уплаты налогов и сборов при определенных условиях. Эти налоговые режимы направлены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей, относящихся к сфере малого предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей и участников выполнения соглашений о разделе продукции.

К специальным налоговым режимам в системе налогов РФ относятся четыре системы налогообложения:

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) – глава 26 НК РФ;
2. Упрощенная система налогообложения – глава 26 НК РФ;
3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности – глава 26 НК РФ;
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – глава 26 НК РФ.

### *Вопрос 3. Прямое и косвенное налогообложение*

В зависимости от места формирования источника выплаты налогов последние подразделяются на прямые и косвенные. Налог считается прямым, если источник формируется непосредственно у налогоплательщика. Налог является косвенным, если источник находится в составе других платежей (в основном в составе цены) и номинальный налогоплательщик, осуществляющий налоговые платежи, фактически расходов по налогу не несет.

Прямые налоги взимаются с доходов или имущества налогоплательщиков в процессе приобретения (накопления) ими материальных благ. Размер этих налогов при надлежащем учете точно известен.

Прямые налоги подразделяются на:

1. Налоги с фактического дохода, уплачиваемые с действительно полученного дохода в соответствии с фактической платежеспособностью налогоплательщика (налог на прибыль, подоходный налог, налог на доходы от капитала и др.);

2. Налоги с предполагаемого дохода, который может быть получен от того или иного объекта налогообложения (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и др.)

Косвенные налоги взимаются путем включения их в цену товара как своеобразные надбавки (акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж и др.). Они подразделяются на:

1. Косвенные индивидуальные налоги, которыми облагаются определенные группы товаров (акцизы на отдельные группы и виды высокодоходных товаров);

2. Косвенные универсальные налоги, которыми облагаются все товары, работы и услуги за исключением некоторых, как правило социально-значимых, товаров.

К этой группе налогов относятся также таможенные пошлины. Главная особенность косвенных налогов заключается в том, что их тяжесть перекладывается на конечного потребителя. Другой особенностью является то, что эти налоги хорошо собираемы, так как включены в состав цены и от них трудно уклониться. Именно в силу этого на первом месте в перечне федеральных налогов и сборов, установленных Налоговым кодексом, стоят косвенные налоги - налоги на добавленную стоимость и акцизы.

Схема распределения основных видов налогов и сборов в РФ по бухгалтерским источникам их уплаты наглядно представлена в таблице 1.

Таблица 1. Распределение основных видов налогов и сборов в РФ по бухгалтерским источникам их уплаты

Источники уплаты налогов и сборов	Виды налогов и сборов
Выручка от реализации продукции	Налог на добавленную стоимость Акцизы на отдельные виды товаров Единые налоги, уплачиваемые организациями в рамках специальных налоговых режимов
Себестоимость продукции	Государственная пошлина Налоги за пользование природными ресурсами (налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, земельный налог) Транспортный налог
Финансовые результаты деятельности	Налог на имущество организаций Налог на игорный бизнес Единые налоги, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями в рамках специальных налоговых режимов
Оплата труда	Налог на доходы физических лиц Единые налоги, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями в рамках специальных налоговых режимов
Прибыль (другие доходы) до налогообложения	Налог на прибыль организаций
Прибыль после налогообложения (остающаяся в распоряжении предприятий)	Налоги за пользование природными ресурсами штрафного вида (за сверхнормативное потребление природных ресурсов)

### Вопросы для самопроверки:

1. Охарактеризуйте группу федеральных, региональных и местных налогов.
2. Каков экономический смысл специальных налоговых режимов? Какие налоги относятся к специальным налоговым режимам?

3. Объясните разницу между прямым и косвенным налогообложением.

## ***Раздел 2. Федеральные налоги***

### **Тема 2.1. Налог на добавленную стоимость**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность НДС. Элементы НДС.
2. Организация расчетов по НДС.
3. Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость.
4. Порядок заполнения налоговой декларации по НДС.

*Вопрос 1. Экономическая сущность НДС. Элементы НДС.*

Налог на добавленную стоимость является косвенным, федеральным налогом.

Правовые основы формирования и уплаты этого налога определены главой 21 Налогового кодекса РФ, основные положения которой постоянно уточняются и корректируются исходя из общей экономической ситуации в стране.

*Плательщиками НДС* выступают организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

В качестве *облагаемой базы* выступают обороты от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, как собственного производства, так и приобретенные на стороне.

*В облагаемый оборот* включаются:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, включая реализацию предметов залога и по соглашению о предоставлении отступного или новации, передача имущественных прав, выполненных работ и услуг на безвозмездной основе;

- передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе и через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организации;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

*Не являются облагаемым оборотом* операции, связанные с обращением российской и иностранной валют, кредитные операции, операции по передаче имущества бюджетных организаций и, наоборот, бюджетным организациям, услуг детских учреждений, образования, других операций, установленных законодательством.

*Не уплачивают НДС* (кроме операций, связанных с импортом) организации, облагаемые налогами в условиях специальных режимов налогообложения (Единый сельскохозяйственный налог, Единый налог при упрощенной системе налогообложения, Единый налог на вмененный доход). Не подлежат налогообложению НДС банковские операции и операции, связанные со страхованием и перестрахованием, экспортные операции и другие операции, обусловленные законом.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

При исчислении НДС применяются ценовые условия, предусмотренные для формирования выручки при расчете налога на прибыль.

*Налоговые ставки* предусмотрены: стандартные (18%), льготные (10%), расчетные (определяемые как частное от деления стоимости с учетом НДС на 118 (110), умноженное соответственно на 18 (10) и нулевые.

Налогообложение по 0% осуществляется при продаже товаров (работ, услуг) в экспортном режиме.

По ставке 10% облагаются обороты по реализации продовольственных товаров и товаров для детей, установленных перечнем правительства (ст. 164 НК РФ). К ним относятся скот и птица в живом виде, мясо и мясопродукты (кроме деликатесных), молоко и молокопродукты (кроме мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе), яйца и яйцепродукты, сахар, масло растительное, маргарин, соль, зерно, комбикорм и кормовые смеси, и продукты их переработки, хлеб хлебобулоч-

ные изделия, крупы, мука, макаронные изделия, рыба (за исключением ценных пород), море- и рыбопродукты (за исключением деликатесных), продукты детского и диабетического питания, товары для детей (за исключением изделий из натуральной кожи и меха, спортивной обуви). По льготной ставке облагаются и обороты по продаже периодических изданий за исключением изданий рекламного и эротического характера, а также лекарственных средств.

По всем остальным товарам (работам, услугам) принимается налоговая ставка 18%.

*Налоговым периодом* является месяц. Однако, налогоплательщикам и налоговым агентам, имеющим ежемесячную выручку от реализации в течение квартала, не превышающую два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

Основными *первичными документами*, отражающими начисление НДС, являются счета-фактуры, акты выполненных работ, счета на оказанные услуги.

При определении суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет (или возмещению из бюджета) сумма начисленного налога уменьшается на *налоговые вычеты*, которым подлежит:

- суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ или при ввозе товаров в таможенном режиме;

- суммы НДС, уплаченные покупателями – налоговыми агентами;

- суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров (работ, услуг) в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от этих работ и услуг;

- суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм авансовых платежей или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае расторжения договора и возврата средств покупателю;

- суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогопла-

тельщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства;

- суммы НДС, начисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного производства, стоимость которых включается в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при начислении налога на прибыль организации;

- суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду, наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организации;

- суммы НДС, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет товаров (работ, услуг).

Вычет сумм налога, предъявленных при приобретении основных средств и нематериальных активов производится только после принятия на учет данных основных средств и нематериальных активов.

В отдельных случаях суммы НДС, уплаченные при покупке товаров (оплате работ и услуг), включая основные средства и нематериальные активы, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг).

Такой порядок осуществляется:

- при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения (не подлежащих налогообложению);

- при приобретении товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и реализации товаров, подлежащих продаже не на территории РФ;

- при приобретении товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися плательщиками НДС или освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС;

- при приобретении товаров (работ, услуг) для производства и продажи товаров, операции, по реализации которых не признаются продажей.

Если приобретаемые товары и услуги используются налогоплательщиками в производстве как облагаемых, так и необлагаемых товаров (работ, услуг) следует вести отдельный учет на условиях, определенных законодательством. При этом распределение суммы уплаченного налога производится пропорционально объему продукции облагаемой и необлагаемой НДС.

## *Вопрос 2. Организация расчетов по НДС*

### *2.1. Расчет налога на добавленную стоимость*

При выставлении счета покупателю товаров, работ, услуг налогоплательщик обязан предъявить к оплате и соответствующую сумму налога на добавленную стоимость (НДС).

На каждой стадии производства НДС равен разнице между налогом, начисленным в бюджет при продаже продукции, товаров, услуг и налогом по оприходованным товарам, услугам, материалам. Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, определяется по формуле (1):

$$\text{НДС}_б = \text{НДС}_{\text{нач.}} - \text{НДС}_{\text{выч.}}, \quad (1)$$

где  $\text{НДС}_б$  - сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, руб.;

$\text{НДС}_{\text{нач.}}$  - сумма НДС, начисленная по налоговой базе за налоговый период, руб.;

$\text{НДС}_{\text{выч.}}$  - сумма *налоговых вычетов* за налоговый период, руб.;

$\text{НДС}_{\text{нач.}}$  - НДС при продаже товаров, руб.;

$\text{НДС}_{\text{к вычету}}$  - НДС при покупках, руб.

$$\text{НДС}_{\text{нач.}} = \text{НБ} \times \text{Ст} / 100, \quad (2)$$

где НДС<sub>нач.</sub> - сумма НДС, начисленная по налоговой базе за налоговый период, руб.;

НБ - налоговая база, руб.;

Ст - налоговая ставка, %

При расчете суммы НДС, уплачиваемой в бюджет, возможны три случая:

- если разница (НДС<sub>нач.</sub> - НДС<sub>выч.</sub>) равна нулю, то долг организации бюджету равен нулю;

- если разница (НДС<sub>нач.</sub> - НДС<sub>выч.</sub>) больше нуля, то *долг организации* бюджету будет равен полученной положительной разнице;

- если (НДС<sub>нач.</sub> - НДС<sub>выч.</sub>) меньше нуля, то *долг бюджета* организации равен полученной отрицательной разнице

При расчете суммы НДС применяются два принципа:

при составлении калькуляции, сметы (*цена + НДС*).

Например:

услуга	4 000
+ НДС 18 %	720 (НДС = 4000 x 18%)
Всего	4 720;

при расчете с бюджетом (*выручка - НДС*, т.е. в том числе НДС). Например:

услуга	4 000
в том числе НДС (18 %)	720 (НДС = 4720 x 18 / 118)
выручка (118 %)	4 720

Сумма НДС по реализуемым товарам (работам, услугам) должна быть выделена отдельной строкой:

- в *расчетных документах* (поручениях, требованиях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах);

- в *первичных учетных документах* (счетах, счетах - фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.). *Счет - фактура* - счет, выписываемый продавцом на имя покупателя после приемки товара покупателем, оказания услуг. Содержит сведения о проданном товаре и его стоимости. *Счет* - документ, в котором отражается движение денежных средств от одного лица к другому, между юридическими и физическими лицами.

При отгрузке продукции, товаров, услуг, выполнении работ, не облагаемых налогом, перечисленные выше документы,

выписываются без выделения НДС и на них делается надпись «Без налога (НДС)».

Плательщики НДС при совершении операций по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, как облагаемых НДС, так и не облагаемых НДС, составляют:

- журналы учета *выставленных и полученных счетов - фактур*;
- счета - фактуры;
- книги покупок;
- книги продаж.

К счетам - фактурам предъявляются большие требования, так как *счет - фактура* является документом, служащим для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав *сумм НДС к вычету* в порядке, предусмотренном НК РФ. По *счетам - фактурам*, составленным и выставленным с нарушением порядка, установленного ст. 169 НК РФ, НДС предъявленный покупателю продавцом, не принимается к вычету или возмещению. В *счет - фактуре* не допускаются подчистки и помарки. Исправления заверяются подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты исправления. *Счет - фактура* составляется на русском языке с использованием компьютера или пишущей машинки, но может быть заполнен и от руки. Обязательно должны быть заполнены все реквизиты поставщика и покупателя.

Счет фактура должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером поставщика, должна стоять печать.

## 2.2 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при продажах

При продаже товаров, услуг продавец выписывает следующие документы:

- *накладную* на товары или материалы или *акт* на услуги, работы;
- *счет - фактуру*.

Существуют *два варианта* работы с покупателями:

- *по предоплате* (сначала деньги, потом товар). Сначала предоставляется покупателю счет на предоплату. При поступлении денежных средств на расчетный счет выписывается счет -

фактура на аванс. Она будет иметь тот же номер, что и при отгрузке, только с индексом «а». При отгрузке товаров, услуг выписывается накладная (или акт) и счет - фактура на сумму отгруженного товара или оказанной услуги;

- *без предоплаты* (сначала товар, потом деньги). При отгрузке товаров, услуг продавец выписывает накладную, акт и счет - фактуру. А затем получает денежные средства за отгруженные товары или оказанные услуги

*Работа со счетами - фактурами у продавца* товаров, работ услуг проводится следующим образом:

- поставщик товаров, работ, услуг выписывает на имя покупателя счет - фактуру в двух экземплярах не позднее пяти дней отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Первый экземпляр (оригинал) - предоставляется покупателю, второй экземпляр счет - фактуры остается у поставщика.

Организация расчетов при продажах следующая:

*На первом этапе* обработки первичной документации по продажам необходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в *журнал учета выданных счетов - фактур*. Каждому счету - фактуре присваивается исходящий номер. Продавцы ведут учет счетов - фактур в хронологическом порядке. Все выставленные за месяц счета - фактуры заносятся в «*Журнал учета выданных счетов - фактур*». Подводится итог за месяц. Выдаваемые счета - фактуры хранятся в журналах учета счетов - фактур в течение полных пяти лет с даты их получения (выдачи).

*На втором этапе* формируется книга продаж (т. е. информация со счета - фактуры отражается в книге продаж в соответствии с правилами включения НДС в налоговую базу).

*Книга продаж* предназначена для регистрации счетов - фактур, составляемых продавцом, в целях определения суммы НДС по реализованным товарам (выполненным работам, оказанным услугам). Учет счетов - фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке по мере реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

*Учет продаж с авансами.* а) при получении аванса выписанный счет - фактура с индексом «а» заносится в журнал учета счетов - фактур продаж и в книгу продаж; б) при отгрузке товаров услуг счет - фактура с тем же номером, но без индекса «а»

также заносится в журнал и книгу продаж. Одновременно проводится *зачет аванса* (сумма зачтенного аванса заносится или в книгу продаж со знаком «минус», или в книгу покупок со знаком «плюс»).

*При получении аванса* налогоплательщик обязан:

- исчислить с суммы аванса НДС по формуле (3):

Сумма НДС с аванса = Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок  $\times 18 / 118$  либо  $10 / 110$  (3)

- выписать на сумму аванса счет - фактуру в одном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

*При отгрузке товаров* (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых ранее была выполнена предоплата, налогоплательщик:

- начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров;
- выписывает в двух экземплярах счет - фактуру, который регистрируется в книге продаж;
- ранее выписанный на сумму предоплаты счет - фактуру регистрирует в книге покупок;
- принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (частичной оплаты) полученной в счет предстоящей поставки товаров.

*Книга продаж* должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации (уполномоченным им лицом). *Книга продаж* хранится у поставщика в течение пяти полных лет с даты последней записи.

### 2.3 Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при покупках

При покупке товаров, материалов, услуг поступают следующие документы: *накладные* на товары или материалы; *акты* на услуги; *счета - фактуры*. Работа со счетами-фактурами у покупателя товаров (работ услуг) проводится следующим образом:

- при получении товаров (работ, услуг) счет - фактура подписывается покупателем или его уполномоченным представителем;

покупатели товаров (работ, услуг) ведут журнал учета получаемых от поставщиков счетов - фактур и книгу учета покупок. Полученные счета - фактуры подшиваются и хранятся в журнале учета в течение полных пяти лет с даты их получения. Счета - фактуры в журнале учета должны быть подшиты и пронумерованы.

*Книга покупок* предназначена для регистрации счетов - фактур, представляемых поставщиками, в целях определения суммы НДС, подлежащей включению в состав налоговых вычетов в порядке, установленном НК РФ.

Суммы НДС по приобретенным (возмещенным) и оплаченным товарам (работам, услугам) включаются в состав *налоговых вычетов у покупателя* только при наличии *счетов - фактур*, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и соответствующих записей в *книге покупок*.

Счета - фактуры, предъявляемые продавцами, подлежат регистрации в книге покупок у покупателя по мере оприходования приобретенных товаров (работ, услуг).

При уплате поставщику *аванса* или предоплаты под поставку товаров (работ, услуг) покупатель получает счет - фактуру от продавца и производит записи по этим операциям в книге покупок.

По счетам - фактурам по *безвозмездно полученному имуществу* запись в книгу покупок не производится и НДС к зачету не принимается.

*При ввозе импортных товаров* основанием для записи в книге покупок является таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие уплату НДС на таможне. Счет - фактура в этом случае не выписывается, а в журнал учета полученных счетов - фактур вкладываются копии таможенных деклараций и платежных документов.

При получении отчетных документов по *авансовому отчету по командировке* в журнал учета полученных счетов фактур подшивается копия авансового отчета с копий проездных документов (при условии выделения в них НДС), квитанции и счета - фактуры гостиниц и эти документы регистрируются в книге покупок.

Счета - фактуры, составленные налогоплательщиками по *строительно-монтажным работам*, выполненным хозяйственным способом, регистрируются в книге покупок в том же налоговом периоде, в котором НДС был начислен.

Счета - фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), регистрируются ими в книге покупок при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы НДС.

В случае использования в *непроизводственной сфере товара*, по которому в установленном порядке произведен зачет (возмещение) суммы НДС, в книге покупок делается запись, корректирующая эту сумму налога, с соответствующим уменьшением суммы налога, принимаемой в состав налоговых вычетов в текущем отчетном периоде.

*Книга покупок* должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

*Книга покупок* хранится у покупателя в течение пяти полных лет с даты последней записи.

Организация расчетов при покупках следующая:

*На первом этапе* обработки первичной документации по покупкам необходимо просто подшить все счета - фактуры с накладными или актами в *журнал учета полученных счетов - фактур*. Каждому счету - фактуре присваивается входящий номер. Покупатели ведут учет счет - фактур по мере их поступления от продавцов. Все поступившие за месяц счета - фактуры заносятся в *«Журнал учета полученных счетов - фактур»*. Подводится итог за месяц.

*На втором этапе* формируется *«Книга покупок»*. В нее заносятся все оприходованные в текущем месяце счета - фактуры.

Кроме того, должны быть соблюдены следующие условия: товар, услуга оприходованы (есть акт, накладная); имеется в наличии правильно оприходованный счет - фактура; расходы носят чисто производственный характер.

Счет - фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок *по мере возникновения права* на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые не являются плательщиками НДС, не составляют *счета - фактуры* и не ведут *книги покупок и книги продаж* (УСНО; ЕНВД; ЕСХН). Не составляют счета - фактуры организации розничной торговли, общественного питания, а также организации, оказывающие платные услуги, работы населению без использования ККМ, с применением в соответствии с законом действующих бланков строгой отчетности.

#### 2.4 Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

При ведении учета в организации - плательщике НДС следует всегда помнить об НДС. Это значит, что на каждом этапе деятельности наряду с обычной проводкой, отражающей операцию, необходимо делать проводку по НДС.

В конце каждого месяца подводятся итоги и расчеты по НДС с бюджетом.

Пример:

Зачтена выручка за июль	370 000,00
НДС с выручки (НДС <sub>нач.</sub> )	56 440,68 (370000
x 18 / 118)	
НДС предъявлен бюджету (НДС <sub>выч.</sub> )	38 805,25
НДС к доплате (НДС <sub>б</sub> )	17635,43 (56440,68
- 38805,25)	

Таким образом, при расчетах с бюджетом по НДС всегда речь идет о трех значениях НДС:

- НДС с выручки;
- НДС предъявлен бюджету (НДС<sub>выч.</sub>);
- НДС к доплате или к возмещению.

Если плательщик НДС работает с авансами, то в этом случае, уже пять значений НДС:

- НДС с выручки;
- НДС с авансов;
- НДС с зачтенных авансов;
- НДС предъявлен бюджету (НДС<sub>выч.</sub>);
- НДС к доплате или к возмещению.

### Вопрос 3. Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость

В зависимости от финансово - экономической целесообразности и отражения в бухгалтерском учете налоги классифицируются следующим образом:

- налоги, включаемые в продажную цену товаров (работ, услуг) (НДС)
- налоги, относимые на издержки обращения и затраты производства;
- налоги, относимые на финансовые результаты;
- налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении налогоплательщика

Оформление бухгалтерскими проводками хозяйственных операций по учету НДС осуществляется следующим образом (табл. 2):

Таблица 2. Бухгалтерские проводки по учету НДС

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
19-1	60	Отражены суммы НДС по приобретенным основным средствам, используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС.	Счета-фактуры
19-2	60	Отражены суммы НДС по приобретенным нематериальным активам, используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС.	Счета-фактуры
19-3	60	Отражены суммы НДС по приобретенным материально-производственным запасам, используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС.	Счета-фактуры
19	60	Отражены суммы НДС по приобретенным работам (услугам), используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС.	Счета-фактуры
19	60	Отражены суммы НДС по расчетам с подрядчиками при осуществлении капитальных вложений.	Счета-фактуры

Продолжение таблицы 2

20, 23, 29	19-3	Списана сумма НДС по приобретенным материально-производственным запасам, используемым для производства продукции (работ, услуг), не облагаемой НДС.	Бухгалтерская справка-расчет
20, 23, 29	68	Восстановлены ранее предъявленные к возмещению из бюджета суммы НДС по приобретенным материально-производственным запасам, используемым для производства продукции (работ, услуг), не облагаемой НДС.	Бухгалтерская справка-расчет
20, 23, 29	19	Списана сумма НДС по приобретенным работам (услугам), используемым для производства продукции (работ, услуг), не облагаемой НДС.	Бухгалтерская справка-расчет
20, 23, 29	68	Восстановлены ранее предъявленные к возмещению из бюджета суммы НДС по приобретенным работам (услугам), используемым для производства продукции (работ, услуг), не облагаемой НДС.	Бухгалтерская справка-расчет
68	19, 19-3	Предъявлен к вычету НДС по материально-производственным запасам (работам, услугам), используемым при производстве экспортированной продукции, при подтверждении факта экспорта в соответствии с положением ст.165 НК РФ.	Счет-фактура
68	19– 1, 19– 2, 19-3	Предъявлены к вычету суммы НДС по оприходованным, принятым к учету и оплаченным: — основным средствам, — нематериальным активам, — материально-производственным запасам,	Счета-фактуры
90-3	76	Начислен НДС от продаж продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг) (учет для целей налогообложения «по оплате»).	Счета-фактуры
90-3	68	Начислен НДС от продаж продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг) (учет для целей налогообложения «по отгрузке»).	Счета-фактуры
91-2	76	Начислен НДС при продаже: — основных средств, — нематериальных активов, — материально-производственным запасам, — объектов незавершенного строительства (учет для целей налогообложения «по оплате»).	Счета-фактуры
91-2	68	Начислен НДС при продаже: — основных средств, — нематериальных активов, — материально-производственным запасам, — объектов незавершенного строительства (учет для целей налогообложения «по отгрузке»).	Счета-фактуры

Продолжение таблицы 2

90-3, 91-2	76	Начислен НДС по причитающимся к получению доходам от сдачи имущества в аренду (учет для целей налогообложения «по оплате»).	Счета-фактуры
90-3, 91-2	68	Начислен НДС по причитающимся к получению доходам от сдачи имущества в аренду (учет для целей налогообложения «по отгрузке»).	Счета-фактуры
76	68	Начислен НДС к уплате в бюджет в момент погашения дебиторской задолженности покупателей и заказчиков.	Бухгалтерская справка-расчет
62	68	Начислен НДС с авансовых платежей, полученных в счет предстоящей отгрузки продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг).	Счета-фактуры
68	62	Зачтена сумма НДС с авансовых платежей при отпуске оплаченной продукции (выполнении работ, оказании услуг).	Счета-фактуры
08-3	68	Начислен НДС на строительно-монтажные работы, выполненные собственными силами.	Счета-фактуры
23, 29	68	Начислен НДС при выполнении работ (оказании услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при начислении налога на прибыль.	Бухгалтерская справка-расчет
91-2	68	Начислен НДС при безвозмездной передаче продукции (товаров, работ, услуг) от стоимости, определенной в соответствии с положениями ст. 40 НК РФ.	Счета-фактуры
76	68	Удержан НДС с доходов иностранных юридических лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) на территории РФ.	Счета-фактуры
19	76	Принят к учету НДС, уплаченный с доходов иностранных юридических лиц по приобретенным у них товарам (работам, услугам).	Счета-фактуры
68	52	Перечислен НДС с доходов иностранных юридических лиц.	Выписка банка по валютному счету
68	19	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС, уплаченный с доходов иностранных юридических лиц по приобретенным товарам (работам, услугам).	Счета-фактуры
91-2	68	Начислен НДС с превышения сумм, полученных от должника по договору переуступки права требования, над суммами, уплаченными при приобретении права требования.	Счета-фактуры
68	51	Погашена задолженность по уплате НДС в бюджет.	Выписка банка по расчетному счету

#### *Вопрос 4. Порядок заполнения налоговой декларации по НДС*

По данным расчета ежеквартально заполняется налоговая декларация по НДС. С 1 января 2015 года утверждена новая форма налоговой декларации. Срок подачи декларации по НДС – 25-е число месяца, который следует за отчетным кварталом. Все декларации по НДС налогоплательщики подают в электронном виде. В 2015 году подавать декларации по НДС на бумажном носителе вправе налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС (или освобождены от обязанностей уплачивать данный налог).

#### **Вопросы для самопроверки:**

1. Может ли физическое лицо являться налогоплательщиком НДС?
2. Что признается объектом налогообложения НДС?
3. Признается ли передача на безвозмездной основе жилых домов объектом налогообложения НДС?
4. Каков срок уплаты НДС?
5. Какие документы представляются в налоговый орган для подтверждения права на освобождение от исполнения обязанности по уплате НДС?
6. Могут ли организации и индивидуальные предприниматели, использующие упрощенную систему налогообложения, исчислять и уплачивать НДС?
7. Какой порядок определения налоговой базы по НДС налоговым агентом?
8. Какие установлены налоговые вычеты по НДС?
9. Каковы основные правила расчета НДС.
10. Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при продажах.
11. Организация расчетов по налогу на добавленную стоимость при покупках.
12. Особенности расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.
13. В каком формате и по какой форме налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы декларацию по НДС?

## Тема 2.2. Акцизы

### План лекции:

1. Экономическая сущность акцизов. Подакцизные товары.
2. Элементы акцизов: налогоплательщики, объект налогообложения, порядок определения налоговой базы, налоговые ставки, налоговые льготы, порядок исчисления и уплаты.
3. Бухгалтерский учет акцизов.

#### *Вопрос 1. Экономическая сущность акцизов. Подакцизные товары.*

Акцизы – старейшая форма косвенного налогообложения, во все времена занимающая значительную долю в составе налоговых поступлений в бюджет.

Акцизы – федеральный налог, источником его уплаты является цена товара. Виды продукции (товаров), облагаемых акцизами, определяются в законодательном порядке.

В России в настоящее время *подакцизными товарами являются*: спирт этиловый из всех видов сырья (за исключением коньячного), спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, автомобили легковые, мотоциклы, автобензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин (ст. 181 НК РФ).

#### *Вопрос 2. Элементы акцизов*

*Налогоплательщики акцизов* – организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством нефтепродуктов, оптовой, оптово-розничной и розничной их реализацией, должны иметь свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами.

*Объектом налогообложения* признаются следующие операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, включая передачу прав собственности на возмездной и безвозмездной основе, реализацию залога, предоставления отступного или новации.

- продажа лицами переданных им на основании приговоров и решений судов конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, а также товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность;

- передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику сырья или другим лицам, включая получение таких товаров в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья;

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением прямогонного бензина, передаваемого для производства продуктов нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и передачи денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

- передача на территории РФ организациями произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал организаций, паевые фонды кооперативов или в качестве вноса по договору простого товарищества, а также передача своему участнику при его выходе из организации или выделении участнику его доли, находящейся в общей собственности имущества, или разделе такого имущества;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на дачвальческой основе;

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;

- получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

- получение прямогонного бензина на его переработку организацией, имеющей соответствующее свидетельство.

В целях налогообложения к производству приравниваются розлив алкогольной продукции, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общества), в результате которого получается подакцизный товар.

При реорганизации предприятий и организаций права по уплате акциза переходят к их правопреемникам.

Вместе с тем, законодательством РФ установлен достаточно широкий перечень операций, не подлежащих налогообложению акцизами.

В частности, *не подлежат налогообложению:*

- операции по передаче подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства и реализации других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

- не является объектом обложения акцизами продажа подакцизных товаров на экспорт с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;

- первичная реализация (передача) конфискованных и бесхозяйственных подакцизных товаров, товаров от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и налоговых органов или уничтожение;

- не подлежит налогообложению ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность.

*Налоговым периодом* признается календарный месяц.

*Налоговая база* определяется отдельно по каждому виду подакцизных товаров и напрямую зависит от ставок налогообложения, применяемых по отношению к этим товарам. Законо-

дательством определены особенности определения облагаемой базы как производимой, так и ввозимой продукции.

Если ставка определена как твердые (специфические) тарифы (в абсолютной сумме на единицу измерения) – облагаемой базой является объем реализуемых подакцизных товаров.

Если налоговая ставка установлена в процентах к стоимости товара (адвалорная), то налоговая база определяется в стоимостном выражении подакцизных товаров, исходя из цен, приближенных к рыночным.

По подакцизным товарам, ввозимым на таможенную границу РФ, в отношении которых установлены адвалорные ставки, налоговая база складывается из таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Действующие *налоговые ставки* по подакцизным товарам представлены в таблице 3.:

Таблица 3. Налоговые ставки по подакцизным товарам

<b>Виды подакцизных товаров</b>	<b>с 1 января 2015</b>	<b>с 1 января 2016</b>
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	0 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	500 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	550 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре

Продолжение таблицы 3

Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов (за исключением пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	600 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	660 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением пива, напитков, изготавливаемых на основе пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), сидра, пуаре, медовухи, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	500 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре	550 рублей за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре
Вина, фруктовые вина (за исключением игристых вин (шампанских), винные напитки, изготавливаемые без добавления ректификованного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята)	9 рублей за 1 литр	10 рублей за 1 литр
Сидр, пуаре, медовуха	9 рублей за 1 литр	10 рублей за 1 литр
Игристые вина (шампанские)	26 рублей за 1 литр	27 рублей за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 процента включительно	0 рублей за 1 литр	0 рублей за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 процента и до 8,6 процента включительно, напитки, изготавливаемые на основе пива	20 рублей за 1 литр	21 рублей за 1 литр

Продолжение таблицы 3

Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, насвай, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	1 800 рублей за 1 кг	2000 рублей за 1 кг
Сигары	128 рублей за 1 штуку	141 рублей за 1 штуку
Сигареты, папиросы	960 рублей за 1 000 штук + 9 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1 250 рублей за 1 000 штук	1 200 рублей за 1 000 штук + 9,5 процента расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1 600 рублей за 1 000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	37 рубля за 0,75 кВт (1 л.с.)	41 рубля за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	365 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)	402 рублей за 0,75 кВт (1 л.с.)
<b>Автомобильный бензин</b>		
не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	13 332 рублей за 1 тонну	13 332 рубля за 1 тонну
класса 3	12 879 рублей за 1 тонну	12 879 рублей за 1 тонну
класса 4	10 858 рублей за 1 тонну	10 858 рублей за 1 тонну
класса 5	7 750 рублей за 1 тонну	9 500 рублей за 1 тонну
<b>Дизельное топливо</b>		
не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	7 735 рублей за 1 тонну	7 735 рублей за 1 тонну
класса 3	7 735 рублей за 1 тонну	7 735 рублей за 1 тонну
класса 4	5 970 рублей за 1 тонну	5 970 рублей за 1 тонну

Продолжение таблицы 3

класса 5	5 244 рубля за 1 тонну	5 970 рублей за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	9 086 рублей за 1 тонну	9 577 рублей за 1 тонну
Прямогонный бензин	13 502 рубля за 1 тонну	14 665 рублей за 1 тонну
Топливо печное бытовое	7 735 рублей за 1 тонну	7 735 рублей за 1 тонну

*Исчисление* налога осуществляется путем умножения количества облагаемой продукции (в соответствующих физических единицах) на установленную ставку. По подакцизным товарам, облагаемым по смешанной ставке (сигареты) расчет производится с увеличением суммы акциза на процентное увеличение расчетной стоимости, исчисляемое исходя из максимальной розничной цены, но не менее начислений, определенных НК.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу.

Дата реализации подакцизных товаров определяется как день их отгрузки (передачи), в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную продажу.

Сумму начисляемых акцизов налогоплательщик имеет право уменьшить на установленные *вычеты*. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

Вычет уплаченных акцизов производится во всех случаях, когда подакцизные товары используются для производства подакцизных товаров, подлежащих дальнейшей реализации по всем каналам, предусмотренным законодательством.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров, либо

предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза.

Сумма превышения вычетов над суммой акциза подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Уплата акциза при реализации налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации их за истекший налоговый период равными долями не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15 числа второго месяца, следующего за отчетным.

Сроки представления *декларации* совпадают со сроками уплаты налогов.

### *Вопрос 3. Бухгалтерский учет акцизов*

Таблица 4. Бухгалтерские проводки по учету акцизов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
19	68	Начислены акцизы при получении нефтепродуктов организацией, имеющей свидетельство.	Счета-фактуры
90-2	19, 41	Начислен акциз по передаче нефтепродуктов, лицам, не имеющим свидетельства.	Счета-фактуры
68	19	Предъявлены к вычету акцизы при передаче нефтепродуктам лицам, не имеющим свидетельства.	Счета-фактуры
41, 43	68	Начислены акцизы при принятии к учету самостоятельно произведенных или полученных в счет оплаты услуг по их производству нефтепродуктов организацией, не имеющей свидетельства.	Счета-фактуры
62	68	Начислены акцизы с авансовых платежей, полученных в счет предстоящей отгрузки продукции (товаров), датой реализации которой в целях исчисления акцизов является дата оплаты.	Счета-фактуры

Продолжение таблицы 4

68	62	Зачтена сумма акциза с авансового платежа при отгрузке продукции (товаров).	Счета-фактуры
90-4	68	Начислены акцизы при продаже подакцизных товаров.	Счета-фактуры
91-2	68	Начислены акцизы при передаче подакцизной продукции в качестве вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности) или вклада в уставный капитал других организаций.	Счета-фактуры
20	68	Начислены акцизы при передаче природного газа на переработку на давальческой основе и (или) в структуре организации для изготовления других видов продукции.	Счета-фактуры
20	68	Начислен акциз при использовании подакцизных продукции для собственных нужд в основном производстве.	Счета-фактуры
20	68	Начислены акцизы при передаче природного газа для использования на собственные нужды в основном производстве.	Счета-фактуры
68	51	Перечислен акцизы в бюджет.	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету.

**Вопросы для самопроверки:**

1. К каким налогам относятся акцизы?
2. Перечислите основные бухгалтерские проводки по учету акцизов.
3. Какие товары относятся к подакцизным?
4. Какие операции являются объектом налогообложения акцизом?
5. Как исчисляется сумма акциза налогоплательщиком?

## Тема 2.3. Налог на прибыль организаций

### План лекции:

1. Экономическая сущность налога на прибыль. Элементы налога: налогоплательщики, объект налогообложения, порядок определения налоговой базы, налоговые ставки, порядок исчисления и уплаты.
2. Особенности налогообложения банков и страховых компаний.
3. Порядок налогообложения прибыли иностранных организаций, полученной на территории РФ.
4. Учет налога на прибыль.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога на прибыль.  
Элементы налога.*

Налог на прибыль является федеральным прямым налогом. Порядок и условия формирования этого налога определены в соответствии с главой 25 НК РФ. Являясь регулирующим, налог на прибыль играет важную роль в формировании доходов бюджетов российских регионов, в распоряжении которых остается 18% начисленной суммы этого налога.

*Плательщиками налога на прибыль* являются предприятия и организации - юридические лица РФ, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России через постоянные представительства, а также получающие доходы от источников в РФ.

*Не являются плательщиками налога на прибыль* предприятия, занимающиеся игорным бизнесом, предприятия, уплачивающие налоги на условиях специальных режимов налогообложения (Единый сельскохозяйственный налог, Единый налог в условиях УСН и Единый налог на вмененный доход).

*Объектом налогообложения* является полученная налогоплательщиками прибыль. При этом для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций предусмотрен отдельный (самостоятельный) порядок определения прибыли как объекта налогообложения для каждой из категорий налогоплательщиков:

- для российских организаций;
- иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства;
- иных иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ не через постоянные представительства.

К доходам в целях налогообложения прибыли относятся: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (категория доходов от реализации), 2) внереализационные доходы.

*Доходом от реализации* признается выручка от продажи товаров (работ и услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

При этом, определение выручки от реализации ориентировано на приближение цен к рыночным. Выручка учитывается по моменту отгрузки (метод начисления). Однако организации имеют право на определение выручки по кассовому методу (по мере получения средств), если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки без учета налогов (НДС, акцизов) не превысила 1 млн. рублей за каждый квартал.

*Внереализационными доходами* налогоплательщика признаются:

- доходы от долевого участия в других организациях;
- доходы в виде курсовой разницы валютных средств и ценных бумаг;
- доходы, полученные в виде штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду;
- доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада и т.д.;
- доходы в виде восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов, на условиях согласно законодательству;
- доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав за исключением случаев определенных статьей 251 НК РФ (имущество, имущественные права, работы или услуги, полученные в порядке предварительной оплаты; имущество или имущественные права, полученные

в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств; имущество или имущественные права, полученные в порядке вноса участниками хозяйственного общества в уставный капитал; основные средства и нематериальные активы, полученные безвозмездно в соответствии международными договорами РФ; другие операции по безвозмездному получению имущества, установленные законодательством);

- доходы прошлых лет, выявленные в налоговом периоде;

- доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе и по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением курса к рублю РФ, установленного Банком России;

- излишки, выявленные в процессе инвентаризации, доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году, другие доходы, не связанные с производством и реализацией продукции, предусмотренные законодательством.

*Расходами* в целях налогообложения прибыли признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщиков.

В зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией включают в себя:

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

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Основной группой являются расходы, связанные с производством и реализацией. Они в свою очередь подразделяются на: 1) материальные расходы 2) расходы на оплату труда; 3) суммы начисленной амортизации; 4) прочие расходы.

Важнейшим условием ведения учета материальных затрат в целях налогообложения является выбор методов оценки сырья и материалов, закрепляемый учетной политикой организации (оценка по стоимости единицы запасов, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) и по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО), а также отнесение затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) исходя из нормативных показателей, определяющихся технологией производства и общепринятыми норм, устанавливаемыми законодательством).

В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и коллективными договорами.

В эту категорию расходов входит доплата до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленная законодательством РФ, а также суммы платежей работодателей по договорам обязательного страхования, договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ.

Совокупная сумма платежей работодателей по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения работников учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов на оплату труда в размере, не превышающем 3 % от расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности при исполнении трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 тысяч рублей в год на одного застрахованного работника.

В расходы по оплате труда включаются и доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ, а также расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков и ежегодные вознаграждения за выслугу лет.

Начисление амортизации производится по десяти амортизационным группам с учетом норм, установленных законодательством с использованием линейного и нелинейного методов.

В отношении основных средств, используемых в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, допускается использование коэффициента 2, а амортизируемых основных фондов, являющихся предметом аренды (лизинга), допускается применение коэффициента 3.

Расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются в целях налогообложения в том отчетном периоде, когда они были осуществлены. Для обеспечения равномерного включения расходов на ремонт основных средств по налоговым периодам налогоплательщик вправе создавать резервы, под предстоящие ремонты исходя из нормативов, устанавливаемых предприятием самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Регламентирование расходов на освоение природных ресурсов, на научные исследования и опытно – конструкторские разработки осуществляется в соответствии со статьями 261 и 262 НК РФ. Использование этих условий в целях налогообложения является обязательным для всех организаций, осуществляющих такие разработки.

В расходы по страхованию включаются произведенные затраты по всем видам обязательного страхования, а также страховые взносы по добровольному страхованию: средств транспорта; грузов; основных средств производственного назначения; нематериальных активов; объектов незавершенного капитального строительства; рисков, связанных с выполнением строительного-монтажных работ; товарно-материальных запасов; урожая сельскохозяйственных культур и животных; иного имущества, используемого налогоплательщиком для получения дохода; ответственности за причинение вреда.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в прочие расходы в пределах установленных законодательством тарифов, по добровольным видам страхования – в размере фактических затрат.

Ряд условий определен законом при отнесении на себестоимость продукции (работ, услуг) и по другим видам прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Например, компенсация расходов по использованию личных транспортных средств в служебных целях осуществляется в пределах норм, установленных Правительством РФ. В соответствии с действующими нормами принимаются в целях налогообложения командировочные расходы.

Представительские расходы включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % от расходов на оплату труда в налоговом периоде. Расходы на рекламные мероприятия не могут превышать одного процента выручки от реализации товаров.

Законодательно регламентируется перечень внереализационных расходов, признаваемых при формировании налога на прибыль, а также предельный их уровень, принимаемый в целях налогообложения прибыли (ст. 265-267 НК РФ).

Так, расходы по долговым обязательствам (уплачиваемые проценты) признаются в целях налогообложения, если сумма их существенно не отклоняется (не более 20%) от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях.

При отсутствии таких условий признаваемым расходом является применение ставки рефинансирования Центрального банка России, увеличенной в 1,1 раза – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Если налогоплательщик имеет долговые обязательства перед иностранной организацией, то предельная сумма расходов по уплате процентов рассчитывается с учетом коэффициента капитализации, определяемого на условиях статьи 269 НК РФ.

Законодательно определен и порядок формирования резервов по «сомнительным долгам» и «гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию», признаваемых расходами в целях налогообложения прибыли.

При этом по сомнительной задолженности резерв определяется:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней – в размере полной суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) – в размере 50 процентов от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней резерв не создается.

Размер резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию не может превышать предельного усредненного размера, определяемого как процентная доля фактически осуществляемых налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации товаров, реализованных на условиях гарантии, за предыдущие три года.

Если фактические расходы окажутся ниже, то сумма резерва подлежит корректировке.

Налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на его часть с учетом следующих особенностей:

- убыток от реализации земельного участка может быть направлен на уменьшение облагаемой прибыли в размере, не превышающем 30 процентов исчисленной налоговой базы;

- убыток от деятельности обслуживающих производств (при условии соблюдения законодательства по формированию доходов и расходов этих видов деятельности) может быть перенесен на последующие 10 лет и должен покрываться прибылью, получаемой от этих видов деятельности;

- перенос убытков от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, может быть перенесен на будущее только при условии, что погашаться он будет прибылью, полученной только при реализации ценных бумаг данной категории;

убытки по операциям с финансовыми инструментами могут быть перенесены на уменьшение налоговой базы последующих налоговых периодов по аналогичным операциям.

Перенос убытка может осуществляться в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он получен.

*Ставка налога на прибыль* единая для всех типов организаций и составляет 20 %, из которых 2 процента направляется в федеральный бюджет и 18 процентов – в бюджет субъектов Российской Федерации. При этом ставка 17,5 % по законодательству субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков до 13,5 %.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, установлены в размере:

1) 20% - со всех доходов, за исключением доходов от использования, содержания и сдачи в аренду подвижных транспортных средств, дивидендов и банковских процентов;

2) 10% - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов, других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок.

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

1. 9% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций Российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами РФ;

2. 15 % - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также российскими организациями от иностранных организаций.

По доходам центрального Банка России, получаемым от деятельности, связанной с выполнением им публично-правовых функций по регулированию банковской системы России, также установлена ставка 0 процентов. Остальные его доходы облагаются налоговыми ставками в общем режиме.

Налоговым периодом по налогу на прибыль является год. Отчетным периодом признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Для налогоплательщиков, осуществляющих платежи по фактической прибыли, отчетным является каждый месяц года.

Авансовые платежи вносятся ежемесячно. Сумма ежемесячного авансового платежа в первом квартале определяется исходя из 1/3 части облагаемой суммы, сложившейся в последнем квартале предыдущего года и действующей налоговой ставки. В последующие месяцы – исходя из результатов предыдущего отчетного периода.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, некоммерческие организации, не имеющие доходов от реализации, инвесторы соглашений о Разделе продукции в части доходов, полученных от реализации указанных соглашений, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Авансовые платежи вносятся в срок не позднее 28 числа каждого месяца. Налогоплательщики, уплачивающие ежемесячные платежи по фактическим данным, вносят их не позднее 28 числа месяца, следующего за отчетным.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по истечении каждого отчетного периода (квартала) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиком не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

## *Вопрос 2. Особенности налогообложения банков и страховых компаний*

Банковская деятельность имеет существенные отличия от деятельности других предприятий и организаций. В основе этих отличий лежит формирование доходов и, соответственно налоговой базы банков.

В доходы банков кроме доходов, предусмотренных для всех налогоплательщиков, дополнительно включаются доходы от банковской деятельности, к которым относятся:

- поступления в виде процентов от размещения денежных средств, предоставления кредитов и займов, от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов;

- поступление средств в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов, осуществление расчетов по их поручению, оформление и обслуживание платежных карт и других специальных средств, предназначенных для совершения банковских операций;

- доходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной формах, от операций с валютными ценностями, купли – продажи драгоценных металлов и драгоценных камней;

- доходы от депозитного обслуживания клиентов, от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей, от осуществления форфейтинговых, факторинговых и других операций, связанных с банковской деятельностью.

Соответствующие особенности имеются и при определении расходов банков, обусловленные особенностями банковской деятельности.

К дополнительным расходам банков, принимаемым в целях налогообложения их прибыли, относятся:

- уплаченные банком проценты по вкладам и другим привлеченным денежным средствам, по собственным долговым обязательствам, по межбанковским кредитам и приобретенным кредитам рефинансирования;

- суммы отчислений в резерв на возмещение потерь по ссудам и в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Эти резервы создаются банками помимо резервов по сомнительным долгам;

- комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям с другими банками, расходы от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной формах, убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней, а также положительная разница от превышения отрицательной переоценки их над положительной переоценкой.

При формировании налоговой базы учитываются и другие специфические расходы банков.

Определенные особенности формирования налоговой базы, связанные со специфической деятельностью, имеют страховые организации (компании).

Кроме доходов, предусмотренных положением для всех налогоплательщиков, к доходам этих организаций относятся:

- страховые премии по договорам страхования, со страхования и перестрахования, вознаграждения и танъемы по договорам перестрахования, а также вознаграждения от страховщиков по договорам со страхования;

- суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование, суммы процентов на депо премий по рискам, принятым в перестрахование;

- доходы от реализации перешедшего к страховщику права требования страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб, а также вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера и другие доходы при осуществлении страховой деятельности.

К дополнительным, кроме общепризнанных, расходам, вызванным спецификой страховой деятельности и принимаемым в целях налогообложения этих организаций, относятся:

- суммы отчислений в страховые резервы, установленные в порядке, определенном Министерством финансов РФ;
- страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования, предусмотренные условиями договора страхования, в том числе ренты, аннуитеты, пенсии;
- суммы страховых премий по рискам, переданным в перестрахование, вознаграждения и танъемы по договорам перестрахования и вознаграждения состраховщику по договорам сострахования, а также затраты страховщиков, связанные с возвратом части страховых премий, выкупные суммы по договорам страхования, сострахования и перестрахования, оплата организациям или физическим лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью, другие расходы, непосредственно связанные с этой деятельностью.

Особенности формирования облагаемой базы при налогообложении прибыли банков и страховых организаций обусловили порядок представления ими налоговой декларации по этому налогу. При этом общие принципы и сроки представления налоговой декларации по налогу на прибыль этих организаций являются общепринятыми.

### *Вопрос 3. Порядок налогообложения прибыли иностранных организаций, полученной на территории РФ*

Иностранные организации, уплачивающие налог на прибыль в РФ, делятся на две категории: налогоплательщики, осуществляющие свою деятельность через постоянные представительства, и организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации без постоянных представительств.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, действующих на территории России через постоянное представительство, признается:

- доход, полученный в результате осуществления деятельности на территории РФ через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим представительством расходов;

- доходы от владения, пользования и распоряжения имуществом в РФ за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

- доходы, полученные в виде дивидендов по акциям и другим ценным бумагам и процентов по финансовым вложениям, произведенным в Российские организации;

- доходы от использования в РФ интеллектуальной собственности, недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, от международных перевозок, другие доходы, полученные от деятельности в РФ.

Облагаемая база определяется по аналогии с условиями, действующими для российских организаций.

При наличии у иностранной организации на территории РФ более одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются по каждому отдельно.

Доходы иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства, слагаются в основном из дивидендов, выплачиваемых иностранной организации как акционеру или участнику российских организаций, а также доходы, полученные в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организации.

Облагаемыми налогами являются также процентные доходы от долговых обязательств любого вида, использования в РФ интеллектуальной собственности, от реализации акций (долей) российских организаций, от сдачи в аренду или субаренду имущества, находящегося на территории России, получаемые штрафы и пени за нарушение договорных обязательств российскими партнерами.

Налоги из перечисленных выше доходов подлежат удержанию у источника их выплаты.

По доходам от реализации акций и находящегося на территории России имущества облагаемая база определяется с учетом исключения расходов, связанных с приобретением и содержанием этих ценностей.

Порядок расчетов, внесения авансовых платежей и представления налоговой декларации иностранными организациями, осуществляющими свою деятельность, как через постоянные пред-

ставительства, так и без них установлен исходя из общего законодательства по налогу на прибыль в Российской Федерации.

Налог исчисляется по видам деятельности, осуществляемым через постоянные представительства по ставке 20%, по дивидендам и процентным доходам, полученным от российских организаций – 15%, по доходам от использования, содержания или сдачи в аренду транспортных средств – 10%.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется исходя из налоговой базы, сформированной в целом за календарный год, и соответствующей ей ставки налога (п. 1 ст. 286, п. 1 ст. 285, п. 1 ст. 274 НК РФ).

Декларацию обязаны представлять все российские организации, которые являются плательщиками налога на прибыль организаций (п. 1 ст. 289, ст. 246 НК РФ), причем даже те, у кого нет обязанности по уплате налога.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязанность уплаты налога на прибыль, могут не подавать декларацию по итогам отчетного периода, а по итогам налогового периода подают декларацию в упрощенном виде.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) представляются:

- по итогам налогового периода – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- по итогам отчетного периода – не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налогоплательщики предоставляют декларацию в налоговую инспекцию:

- по месту своего нахождения;
- по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Однако если обособленные подразделения организации находятся на территории одного субъекта РФ, то налог на прибыль в бюджет этого субъекта РФ можно уплачивать через одно обособленное подразделение (так называемое ответственное обособленное подразделение), которое организация определяет самостоятельно.

Расчет налога производится *нарастающим итогом* с начала налогового периода (года) до окончания отчетного периода (квартала, месяца) по формуле (4).

$$\text{Нпр}_i = \text{П}_i \times \text{Спр} : 100 - \text{Нпр}_{i-1}, (4)$$

где  $\text{Нпр}_i$  - сумма налога на прибыль за  $i$  - й период, руб.;

$\text{П}_i$  - налоговая база (прибыль) за  $i$  - й период, руб.;

$\text{Спр}$  - ставка налога на прибыль, проценты;

$\text{Нпр}_{i-1}$  - налог на прибыль за предыдущий отчетный период (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год - при поквартальной уплате налога).

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Расчет налога на прибыль ведется по данным регистров (таблиц) налогового учета.

#### *Вопрос 4. Учет налога на прибыль*

Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль производится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18 /02), утвержденном приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114 н и введенному в действие с 2003 г.

Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на прибыль ведется сна следующих счетов:

68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;

99, субсчет «Учет условных расходов по налогу на прибыль»;

99, субсчет «Учет условных доходов по налогу на прибыль»;

99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;

99, субсчет «Постоянный налоговый актив»;

09 «Отложенный налоговый актив»;

77 «Отложенное налоговое обязательство»

Данным ПБУ в учетную практику введено девять показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагае-

мую налогом прибыль или подлежащий уплате налог: *постоянные разницы; временные разницы; постоянные налоговые обязательства; отложенный налог на прибыль; отложенные налоговые активы; отложенные налоговые обязательства; условный доход; условный расход; текущий налог на прибыль.*

### ***Постоянные разницы и постоянные налоговые обязательства***

*Постоянные разницы* - это доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание в налоговом учете.

*Сумма постоянной разницы в доходах и расходах не совпадет в течение всего срока существования организации.* Такая разница, как правило, образуется из-за нормируемости расходов для целей налогообложения.

К постоянным разницам относят:

- суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, расходам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);
- расходы по безвозмездной передаче имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения;
- другие виды постоянных разниц.

Пример 1: Представительские расходы организации за первый квартал составили 10000 руб.; расходы на оплату труда работников - 150000 руб.

Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 6 000 руб. (150000 руб. x 4 %). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 4 000 руб. (10 000 - 6 000 руб.) является в бухгалтерском учете постоянной разницей.

Постоянные разницы могут учитываться по первичным документам, в бухгалтерских регистрах или в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Однако в аналити-

ческом учете они должны отражаться обособленно. Для обособленного учета постоянных разниц целесообразно открыть два субсчета по учету нормируемых расходов (для учета расходов в пределах норм и учета сверхнормативных расходов). В этом случае по представительским расходам будут составлены две бухгалтерские записи.

Дт 26 / «Расходы без постоянных разниц» Кт 76 - 6000 руб.

Дт 26 / «Постоянные разницы» Кт 76 - 4000 руб.

*Постоянное налоговое обязательство* (ПНО) - это налог на прибыль по постоянной разнице. Сумма этого обязательства определяется по формуле (5).

$$\text{ПНО} = \text{ПР} \times \text{Спр} : 100, (5)$$

где ПНО - постоянное налоговое обязательство, руб.;

ПР - постоянные разницы, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

По данным рассмотренного примера по представительским расходам сумма налогового обязательства составила 800 руб. (4000 руб. x 20 %), и на эту сумму должна быть составлена бухгалтерская проводка:

Дт 99 / «ПНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль» - 800 руб.

По безвозмездно переданному имуществу величина постоянных разниц определяется суммированием стоимости переданного имущества с расходами, связанными с этой передачей.

Пример 2: Остаточная стоимость безвозмездно переданных в первом квартале основных средств составила 30000 руб. а расходы по их передаче - 3 000 руб. Совокупная сумма 33000 руб. в бухгалтерском учете будет считаться постоянной разницей.

При определении постоянной разницы по убытку, перенесенному на будущее, следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 283 НК РФ организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму ранее полученного убытка в течение 10 лет. По истечении 10 лет оставшийся убыток учитывается в качестве постоянной разницы.

Пример 3: Убыток организации в 1998 г. составил 500000 руб. и не был погашен до 2008 г. При получении прибыли в 2008 г. 200000 руб. и в 2009 г. в 250000 руб. на погашение убытка могут быть направлены соответственно 200000 руб. и 250000 руб. непогашенная сумма убытка в 50000 руб. (500000 руб. - 450000 руб.) будет считаться в 2009 постоянной разницей.

*Постоянный налоговый актив* (ПНА) - это сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Сумма постоянного налогового актива рассчитывается по формуле (6).

$$\text{ПНА} = \text{ПР} \times \text{Спр} : 100, (6)$$

где ПНА - постоянный налоговый актив, руб.;

ПР - постоянные разницы, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Постоянный налоговый актив оформляется бухгалтерской проводкой:

Дт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль» - Кт 99/ «ПНА»

Пример 4: Организация получила от учредителя организации, вклад которого в уставный капитал составляет 60 %, безвозмездно - 100 000 руб. В бухгалтерском учете 100 000 включается в состав прочих доходов в полном объеме, а в налоговом учете данная сумма в налоговую базу не включается. Отсюда возникает постоянная отрицательная разница в сумме 100 000 руб. (100000 - 0) и постоянный налоговый актив, равный  $100\,000 * 0,2 = 20\,000$  руб. В бухгалтерском учете постоянный налоговый актив отразится: Дт 68 - Кт 99 /ПНА.

### ***Временные разницы и отложенный налог на прибыль***

*Временные разницы* - это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль и убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. Другими словами, *временные разницы*— это одни и те же суммы до-

*ходов и расходов, которые учитываются как для целей бухгалтерского учета, так и налогообложения, однако в разных периодах.* Ключевым словом при этом является одна и та же сумма доходов и расходов.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

*Отложенный налог на прибыль* - это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль делятся:

- на вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

*Вычитаемые временные разницы* - это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;
- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Пример 5: По основным средствам стоимостью - 200000 руб. сроком службы - 5 лет в бухгалтерском учете амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, а в налоговом учете - линейным способом. В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации основных средств сумма амортизации составит 66667 руб. ( $200000 \text{ руб.} \times 5 \text{ лет} : 15 \text{ лет}$ ), в налоговом учете -

40000 руб. (200000 руб. : 5 лет). Вычитаемая временная разница составит в год 26 667 руб. (66667руб. - 40000 руб.).

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов бухгалтерском и налоговом учете возникает в том случае, если бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете - постепенно. По убытку, перенесенному на будущее, вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Пример 6: Убыток организации составил в 2010 г. 50000 руб. В 2011 г. налогооблагаемая прибыль составили 30000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за год может на 30000 руб. Убыток в 20000 руб. должен учитываться в бухгалтерском учете в 2011 г. в качестве временной разницы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

Пример 7: В организацию, производящую натяжные потолки поступили материалы на сумму 200000 руб. во втором квартале, и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы осуществлена в третьем квартале. При этом для целей налогообложения доходы и расходы признаются организацией кассовым методом. В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов списывается на себестоимость продукции во втором квартале, а в налоговом учете стоимость материалов признается в качестве расходов в третьем квартале. В этих условиях стоимость списанных материалов в 200000 руб. во втором квартале будет учтена в качестве вычитаемой временной разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах.

*Налогооблагаемые временные разницы* - это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем

отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:

- при использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);

- различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;

- прочих аналогичных случаях.

Пример 8: Организация, признающая доходы и расходы кассовым методом, отгрузила продукции в первом квартале на 400 000 руб. Платежи поступили: в первом квартале – на 350 000 руб., во втором квартале – на 50 000 руб. В бухгалтерском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (50 000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как налогооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в последующих отчетных периодах.

### ***Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства***

*Отложенный налоговый актив* - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль - формула (7).

$$\text{ОНА} = \text{ВРв} \times \text{Спр} : 100, (7)$$

где ОНА - отложенное налоговое обязательство, руб.;

ВРв - вычитаемые временные разницы, руб.

Спр - налоговая ставка налога на прибыль, %

В бухгалтерском учете сумма отложенного налогового актива отражается бухгалтерской проводкой: Дт 09 / «ОНА» - Кт 68

Пример 9: По данным примера 6 вычитаемая временная разница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, составила в первом квартале 6 667 руб. Отложенный налоговый актив составляет 1333 руб. (6667 руб. x 20 %). Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы». По отложенному налоговому активу в 1333 руб. может быть составлена бухгалтерская проводка: Дт 09 «ОНА» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

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.

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

*Отложенные налоговые обязательства* - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется по формуле (8).

$$\text{ОНО} = \text{ВРв} \times \text{Спр} : 100, (8)$$

где ОНО - величина отложенных налоговых обязательств, руб.;

ВРв - налогооблагаемые временные разницы, руб.;

Спр. - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

В бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства оформляются бухгалтерскими проводками: Дт 68 - Кт 77 / «ОНО»

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства: Дт 77 «ОНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

*Отложенные налоговые обязательства и отложенный налоговый актив могут возникнуть только по временным разницам.*

Пример 10. По данным примера 9 налогооблагаемая временная разница составила 50000 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 10000 руб. (50000 руб. x 20 %). Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью: Дт 68 Кт 77 / «ОНО».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

### ***Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль***

*Условный расход или условный доход* - это сумма налога на прибыль или убытка, исчисляемая по бухгалтерской прибыли или убытку. Величину условного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

Пример 11. По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2013 года составила 100 000 руб.

Условный расход составит 20000 руб. (100 000 руб. x 20 %).

В бухгалтерском учете сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают: Дт 99 / «Условные расходы по налогу на прибыль» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль».

*Текущий налог на прибыль* - это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде. Исчисляют его исходя из величины условного расхода, скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода. Текущий налоговый убыток - это налог на прибыль,

исчисляемый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

Формула начисления налога на прибыль и отражение его в бухгалтерском учете проводится по формуле (9):

$$\pm Н пр = \pm Ур (Уд) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО, (9)$$

где + Н пр - текущий налог на прибыль, руб.;

- Нпр - текущий налоговый убыток, руб.;

+ Ур - условный расход по налогу на прибыль, исчисленный по при были, полученной в системе бухгалтерского учета, руб.;

- Уд - условный доход по налогу на прибыль, исчисленный по убытку, полученному в системе бухгалтерского учета, руб.

Условный расход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (10).

$$+ Ур = + П бал \times Спр : 100, (10)$$

где Ур - условный расход по налогу на прибыль, руб.;

Пбал - балансовая прибыль, исчисленная по правилам бухгалтерского учета, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Условный доход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (11).

$$- Уд = - Убал \times Спр : 100, (11)$$

где У д - условный доход по налогу на прибыль, руб.;

Убал. - балансовый убыток, исчисленный по правилам бухгалтерского учета, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Пример 12. ООО «Проф - Инфо» произвело фактические представительские расходы (по нарастающей с начала года), данные по которым приведены в таблице 6.

Таблица 6. Представительские расходы, руб.

Период	Представительские расходы	ФОТ	Норматив представительских расходов	Увеличение налогооблагаемой базы
Квартал	24 000	200 000	8 000	+ 16 000
Полугодие	26 000	400 000	16 000	+ 10 000
9 месяцев	28 000	200 000	24 000	+ 14 000
Год	30 000	800 000	32 000	-

В бухгалтерском учете для отражения постоянного налогового обязательства будут произведены следующие бухгалтерские проводки:

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 3 200 руб. (16 000 руб. x 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 000 руб. (10 000 руб. x 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 800 руб. (14 000 руб. x 0,2)

Таблица 7. Основные бухгалтерские проводки по учету налога на прибыль

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
99	68	Начислен налог на прибыль (исходя из бухгалтерской прибыли).	Декларации по налогу на прибыль организаций, Бухгалтерская справка
09	68	Отражен отложенный налоговый актив	Налоговые регистры, Бухгалтерская справка.
68	09	Уменьшен (полностью погашен) отложенный налоговый актив	Налоговые регистры, Бухгалтерская справка.
99	09	Списан отложенный налоговый актив в сумме, на которую не будет уменьшена в отчетном и последующих периодах налогооблагаемая прибыль.	Налоговые регистры, Бухгалтерская справка
68	77	Отражено отложенное налоговое обязательство.	Налоговые регистры, Бухгалтерская справка

### Продолжение таблицы 7

77	68	Уменьшено (полностью погашено) отложенное налоговое обязательство.	Налоговые регистры, Бухгалтерская справка
77	99	Списано отложенное налоговое обязательство в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль отчетного и последующего периодов.	Налоговые регистры, Бухгалтерская справка
68	51	Уплачены авансовые платежи по налогу на прибыль.	Выписка банка по расчетному счету
68	51	Уплачен налог на прибыль	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету.

### Вопросы для самопроверки:

1. Содержание налога на прибыль организаций и его роль в налоговой системе РФ.
2. Плательщики налога на прибыль организаций и объект налогообложения.
3. Каков порядок определения доходов и их классификация для целей налогообложения прибыли?
4. Расходы организации и их классификация для целей налогообложения прибыли.
5. Каков порядок определения налогооблагаемой прибыли?
6. Ставки налога на прибыль и ее распределение в бюджеты.
7. Каков порядок и сроки уплаты налога на прибыль в бюджет?

### Тема 2.4. Налог на доходы физических лиц

#### План лекции:

1. Экономическая сущность НДФЛ. Элементы налога.
2. Налоговые вычеты по НДФЛ.
3. Организация расчетов по НДФЛ.
4. Бухгалтерский учет расчетов по НДФЛ.

## *Вопрос 1. Экономическая сущность НДФЛ. Элементы налога.*

Одним из наиболее значимых налогов на доходы является налог на доходы физических лиц. Этот налог имеет одну из самых давних историй. В процессе эволюции он изменял свою форму и виды изъятия, однако сущность его остается неизменной – это налог на доходы граждан, получаемые ими по самым различным видам источников.

В нашей стране этот налог является федеральным. Нормативно - правовой базой его уплаты являются положения, определенные главой 23 НК РФ. Налог относится к категории прямых. *Плательщиками* его являются исключительно физические лица как резиденты (проживающие на территории России не менее 183 дней в календарном году), так и нерезиденты (граждане, проживающие на российской территории менее 183 дней в году).

*Объектом* налогообложения являются:

- для резидентов – доходы, полученные как в России, так и за ее пределами;

- для нерезидентов – доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

Доходами являются различные выплаты физическим лицам в виде дивидендов и процентов по ценным бумагам, страховые выплаты, доходы от использования авторских прав, от сдачи имущества в аренду, от реализации недвижимого имущества, вознаграждения за выполнение трудовых обязательств, выполненные работы и оказанные услуги, доходы от использования транспортных средств, другие доходы, полученные в результате выполнения каких – либо действий.

При определении *налоговой базы* учитываются все доходы, получаемые налогоплательщиками, как в денежной, так и в натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

Доходы в натуральной форме оцениваются в стоимостном выражении исходя из рыночных цен (с учетом НДС, акцизов, других косвенных налогов).

К материальным выгодам относятся:

- выгоды, полученные на экономии по процентам, за пользование заемными средствами от организаций и индивидуальных предпринимателей по ставкам ниже  $\frac{3}{4}$  действующей ставки

рефинансирования Центрального Банка – по рублевым заемным средствам и 9 процентов – по валютным заемным средствам;

- выгоды от приобретения материальных ценностей, работ или услуг у организаций или взаимозависимых лиц по ценам ниже рыночных;

- выгоды от приобретения ценных бумаг, приобретаемых по стоимости ниже рыночной цены с учетом предельной границы ее колебания;

- выгоды по страховым выплатам, осуществляемым на основании договоров добровольного страхования, если они рассчитаны с учетом ставки, превышающей ставку рефинансирования Центрального Банка.

#### *Налоговые ставки*

**13%:** заработная плата; премии; обычные призы и подарки от компаний; доходы от продажи личного имущества; выигрыши в лотереях; доходы от предпринимательской деятельности; доходы от сдачи имущества в аренду и т.д.

**35%** в отношении следующих доходов: стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 000 рублей; проценты по вкладам в банках, материальная выгода по заемным средствам.

**30%:** в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации (кроме дивидендов)

**9%:** дивиденды, получаемые резидентами РФ

**15%:** дивиденды, получаемые нерезидентами РФ

Доходы могут быть получены гражданами не только в денежной, но и в *натуральной форме*. К доходам в натуральной форме, в частности, относятся:

1. оплата труда в натуральной форме;
2. оплата (полностью или частично) за сотрудника благ в его пользу (например, оплата питания, обучения, занятий спортом, аренды жилья) Стоимость материальных благ включается в налогооблагаемый доход конкретных сотрудников, если можно определить их точный размер.
3. оплата работодателем расходов на добровольное медицинское страхование родственников сотрудника;

4. оплата работодателем расходов по содержанию детей сотрудника в детских дошкольных учреждениях;
5. оплата затрат на доставку работника к месту работы и обратно (за исключением случаев, когда место работы расположено за городской чертой, куда не ходит общественный транспорт);
6. оплата работодателем стоимости проездных и единых билетов на общественный транспорт (за исключением случаев, когда работа сотрудника носит разъездной характер, например курьерская работа.
7. подарки в натуральной форме, сделанные налогоплательщику юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями (превышающие в общей сумме 4000 руб. в год).

Сумма доходов, полученных в натуральной форме, определяется исходя из рыночных цен на дату их фактического получения, т.е. на день передачи физическому лицу соответствующего имущества или на день оплаты благ и услуг в его пользу.

Удержание налога с доходов в натуральной форме производится за счет денежных выплат гражданину, если таковые имеются. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% от суммы денежной выплаты.

Если денежных выплат нет и удержание налога невозможно, то компания – налоговый агент должна сообщить об этом в письменной форме в свою налоговую инспекцию не позднее одного месяца с даты выплаты дохода в натуральной форме.

## *Вопрос 2. Налоговые вычеты по НДФЛ*

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение следующих *стандартных налоговых вычетов*:

1) в размере **3000** рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

1. Чернобыльцы – ликвидаторы последствий Чернобыльской катастрофы, люди, получившие вследствие этой трагедии инвалидность, лучевую болезнь, а также все лица, которые имеют отношение к этой техногенной катастрофе.

2. Лиц, непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке Министерством обороны РФ;

3. Лиц, непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;

4. Инвалидов Великой Отечественной войны;

2) налоговый вычет в размере **500** рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

1. Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

2. участников Великой Отечественной войны, проходившие службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан;

3. лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны с 8 сентября 1941 года по 27 января 1944 года независимо от срока пребывания;

4. инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

5. лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой.

6. медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений, получившие сверхнормативные дозы радиационного облучения в результате катастрофы на ЧАЭС.

7. лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей;

8. родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии, увечья, полученными ими при защите СССР, РФ или погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

9. граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в странах, в которых велись боевые действия;

3) налоговый вычет в размере **1400** рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого 1 и 2- го ребенка, на третьего и каждого последующего - 4000 рублей,

на каждого ребенка - инвалида в возрасте до 18 лет, а также учащегося очной формы обучения до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы – 12 000 рублей.

- на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

1 400 рублей – на первого ребенка;

1 400 рублей – на второго ребенка;

3 000 рублей – на третьего и каждого последующего ребенка;

3 000 рублей – на каждого ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет, а также на каждого ребенка – учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы.

Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей), установленный настоящим подпунктом, производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставление указанного вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Каждый гражданин имеет право получить *социальные вычеты* в сумме:

- дохода, перечисленного на благотворительные цели, но фактические доходы на благотворительность не должны превышать 25 % от всех общих доходов, полученных за этот период;

- уплаты за обучение в отчетном налоговом периоде. Фактические расходы, потраченные за обучение в отчетном периоде

не могут превышать 120 тыс. руб. (за обучение налогоплательщика), 50 тыс. руб. (за обучение ребенка);

- уплаты лечения в отчетном налоговом периоде;
- уплаты дополнительных пенсионных взносов в отчетном налоговом периоде.

При этом максимальная сумма социального вычета 120 000 руб.

На *имущественные вычеты* по НДФЛ в отчетном периоде имеют право все физические лица:

- продавшие жилые дома или квартиры, которыми они владели на правах собственности менее трех лет, имущественный вычет при этом составляет 1 млн. руб. Если дом или квартира была в собственности три года и более – уплачивать НДФЛ при ее продаже не нужно;

- продавшие иное имущество, которое было в их личной собственности менее трех лет, вычет составляет в этом случае 125 тыс. руб. Аналогично с жилым имуществом, в том случае, когда человек владел недвижимостью более трех лет, у него отсутствует обязанность по уплате НДФЛ с полученной от продажи суммы;

- приобретающие в РФ жилище (дом или квартиру) в собственность, израсходовавшие средства на новое строительство жилья; размер вычета в этом случае не может превышать 2 000 000 руб.;

- приобретающие жилье в кредит (займ) в размере расходов на оплату процентов, но не более 3 000 000 рублей. Данным налоговым вычетом возможно воспользоваться и в части расходов по кредиту на строительство жилья, покупку земельного участка под такое строительство.

На *профессиональные налоговые вычеты* по НДФЛ могут рассчитывать физические лица, имеющие статус индивидуальных предпринимателей. Этой же льготой могут воспользоваться нотариусы и адвокаты, ведущие частную практику, лица, получившие доход согласно гражданско-правовых договоров, лица, получившие авторское вознаграждение. Все они имеют право уменьшить базу налогообложения на сумму подтвержденных документально расходов.

Однако, если доходы документально подтвердить по тем или иным причинам невозможно, НК РФ предусматривает также возможность получения налогового вычета:

- индивидуальными предпринимателями в размере 20% от полученного дохода;
- лицами, получающими вознаграждения по авторским договорам за создание, исполнение произведений науки, литературы и искусства и прочим налогоплательщикам, указанным в п. 2 ст. 221 НК РФ, – в размере утвержденного норматива расходов.

*Налоговым периодом* является календарный год.

### *Вопрос 3. Организация расчетов по НДФЛ*

Российские организации, индивидуальные предприниматели, которые выплачивают физическим лицам доходы, являются налоговыми агентами.

Налоговые агенты обязаны начислить, удержать у физического лица и перечислить в бюджет сумму налога на доходы физических лиц.

Сумма налога на доходы физических лиц, облагаемые по ставке 13 %, исчисляются налоговым агентом нарастающим итогом с начала налогового периода (года) по итогам каждого месяца - формула (12).

$$Н \text{ дох }_{ik} = Н \text{ дох }_{it} - Н \text{ дох }_{it-1}, (12)$$

где  $Н \text{ дох }_{ik}$  - налог на доходы  $i$ -го физического лица за  $k$ -й месяц, руб.;

$Н \text{ дох }_i$  - налог на доходы  $i$ -го физического лица за  $t$ -й период (с начала года до текущего месяца), руб.;

$Н \text{ дох }_{i,t-1}$  - налог на доходы  $i$ -го физического лица, начисленный нарастающим итогом за предыдущий период (с начала года до предыдущего месяца), руб.

Налоговый агент производит исчисление и удержание налога на доходы физических лиц с заработной платы один раз в

месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход.

Сумма налога по доходам физического лица, облагаемого по ставкам 9, 15, 30, 35 %, исчисляются налоговым агентом отдельно по каждой сумме.

Исчисление сумм налога производится налоговым агентом без учета доходов, полученным физическим лицом от других налоговых агентов, и сумм налога, удержанных другими налоговыми агентами.

Налоговый агент обязан удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание сумм налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых физическому лицу, но при этом удержанная сумма налога не может превышать 50 % суммы выплаты.

Налоговый агент обязан перечислить сумму удержанного с физических лиц налога не позднее дня фактического получения денег в банке для выплаты дохода либо дня перечисления денег на счета физического лица.

Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается.

Налоговые агенты ведут аналитический учет доходов физических лиц в *налоговой карточке*. Форма налоговой карточки (1 НДФЛ) самостоятельно разрабатывается налоговым агентом. В ней должны быть идентифицированы (п.1 ст.230 НК РФ):

- налогоплательщик;
- вид выплачиваемых доходов;
- вид предоставленных налоговых вычетов в соответствии с утвержденными кодами;
- суммы дохода и даты их выплаты;
- статус налогоплательщика;
- даты удержания и перечисления НДФЛ, реквизиты соответствующего платежного документа.

#### *Вопрос 4. Бухгалтерский учет расчетов по НДФЛ*

Налоговые агенты ведут учет расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц на счете 68:

Таблица 7. Бухгалтерские проводки по учету НДФЛ

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
70	68	Удержан налог на доходы физических лиц с сумм оплаты труда.	Декларация по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), Бухгалтерская справка.
68	51	Перечислен налог на доходы физических лиц.	Выписка банка по расчетному счету.
75-2, 76	68	Удержан налог на доходы иностранных юридических лиц от источников на территории РФ.	Бухгалтерская справка-расчет, Декларация на доходы физических лиц (форма 4-НДФЛ)
68	51, 52	Перечислен налог на доходы иностранных юридических лиц от источников на территории РФ.	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету

По заявлениям физических лиц налоговые агенты выдают им справки о полученных доходах и удержанных суммах налога (2НДФЛ).

Не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, предприятия и организации (налоговые агенты) представляют в налоговый орган отчет о начислении и уплате налога.

Индивидуальные предприниматели и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисляют налог самостоятельно и не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган налоговую декларацию.

### Вопросы для самопроверки:

1. В чем заключается экономическая сущность НДФЛ?
2. Что представляет собой налоговый вычет?
3. Какими бывают налоговые вычеты?
4. По какой ставке облагаются доходы физических лиц, имеющих право на налоговые вычеты?

5. При помощи каких корреспонденций отражают начисление налога на доходы физических лиц?
6. По каким ставкам облагаются доходы физических лиц?
7. При помощи какой корреспонденции отражают перечисление налога на доходы физических лиц в бюджет?

**Тема 2.5. Природно - ресурсные платежи: налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, экологические сборы и платежи, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.**

### **План лекции:**

1. Налог на добычу полезных ископаемых.
2. Водный налог.
3. Экологические сборы и платежи.
4. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

#### *Вопрос 1. Налог на добычу полезных ископаемых*

Налог на добычу полезных ископаемых включен в систему налогов России в 2001 году и вступил в действие с 1 января 2002 года в соответствии с главой 26 НК РФ. Этот налог введен в целях совершенствования и упрощения системы налогообложения пользования природными ресурсами, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере.

*Плательщиками* налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством РФ признаны пользователями недр.

*Объектом обложения* налогом являются полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ или из недр за ее пределами, но находящиеся под юрисдикцией России, а также извлеченные из отходов или потерь добывающего производства при наличии лицензии на извлечение.

Видами добытого полезного ископаемого являются все виды каменного угля и антрацит, углеводородное сырье (нефть,

газ и т.д.) товарные руды черных, цветных и редких металлов, горно-химическое и горнорудное неметаллическое сырье, торф, другие ископаемые, перечень которых определен налоговым законодательством РФ.

Вместе с тем, законодательно установлен и перечень полезных ископаемых, добыча которых налогом не облагается. В частности, добытые или собранные минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы, ископаемые, добытые на охраняемых геологических объектах, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное значение.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

*Налоговая база* определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого как стоимость добытых полезных ископаемых кроме нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, стоимость которых определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется одним из следующих способов:

1. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субсидий (цены ориентированы на сложившиеся, на рынке, ст. 40 НК РФ).

2. Исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого.

3. Исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

*Налоговым периодом* признается календарный месяц.

*Налоговые ставки* установлены к единице налогообложения законодательно по каждому виду полезных ископаемых.

Нулевая ставка также установлена законодательно в отношении нормативных потерь полезных ископаемых, попутного

газа, подземных вод, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых при разработке, полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов, а также полезных ископаемых, остающихся в скрытных породах, отвалах или отходах.

Кроме того, нулевая ставка применяется при добыче минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях, а также подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях.

В остальных случаях налогообложение осуществляется по налоговой ставке:

- 3,8 процента при добыче калийной соли;
- 4,0 процента при добыче торфа, угля каменного, бурого, антрацита, а также горючих сланцев, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд;
- 4,8 процента при добыче кондиционных руд черных металлов;
- 5,5 процента при добыче сырья радиоактивных металлов, горно-химического неметаллического сырья, неметаллического сырья, используемого в строительной индустрии, соли природной и чисто хлористого натрия, подземных промышленных и термальных вод, нефелинов и бокситов;
- 6,0 процента при добыче горнорудного неметаллического сырья, битуминозных пород, концентратов и других полупродуктов, содержащих золото, иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки;
- 6,5 процента при добыче концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота), кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;
- 7,5 процента при добыче минеральных вод;
- 8,0 процента при добыче кондиционных руд цветных металлов (кроме нефелинов и бокситов), редких металлов, многокомпонентных комплексных руд, а также их полезных компонентов (за исключением драгоценных металлов), природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней;

- 419 рублей за 1 тонну добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной. Указанная ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц) и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв). Коэффициенты определяются самими налогоплательщиками, используя установленные формулы расчета.

Коэффициент динамики мировых цен определяется:

$$K_{ц} = (ц - 9) \times \frac{P}{261}, \text{ где}$$

Кц – коэффициент динамики;

ц – цена нефти за баррель в долларах США;

P – курс доллара к рублю, установленный Банком России.

Кц округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Коэффициент, характеризующий степень выработки запасов определяется в следующем порядке. В случае, если исходя из прямого метода расчетов на конкретном участке недр больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент выработки рассчитывается по формуле:

$$K_{в} = 3,8 - 3,5 \times \frac{W}{v}, \text{ где}$$

W – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;

v – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А,В, С<sub>1</sub> и С<sub>2</sub> по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов на 1 января 2006 года.

В случае, если степень выработки с учетом прямого метода учета количества добытой нефти на данном участке недр превышает 1, коэффициент (Кв) применяется равным 0,3, в иных случаях коэффициент применяется равным 1. Степень выработанности запасов определяется налогоплательщиками самостоятельно. Кв округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому отдельно и уплачивается в бюджет не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

*Налоговая декларация* представляется в налоговые органы по месту нахождения налогоплательщика не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таблица 8. Бухгалтерские проводки по учету налога на добычу полезных ископаемых

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
20, 23, 25, 26	68	Начислен налог на добычу полезных ископаемых	Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых, Бухгалтерская справка
68	51	Уплачены авансовые платежи по налогу на добычу полезных ископаемых.	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету.
68	51	Уплачен налог на добычу полезных ископаемых.	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету.

### *Вопрос 2. Водный налог*

Является одним из ресурсных налогов и преследует, в основном, решение двух важнейших задач. Во-первых, он нацелен на рациональное и эффективное использование водных ресурсов страны, во-вторых – имеет строго целевое назначение. Не менее

половины собираемых сумм этого налога направляется на мероприятия по восстановлению и охране водных объектов.

*Плательщики водного налога* – организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование в соответствии с законодательством РФ.

*Объектом налогообложения* являются:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики,
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях.

*Не признаются* объектами обложения пользование водными объектами для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, забор воды для санитарных, экологических и судоводных попусков (сброса воды), забор воды и акватории водных объектов для рыболовства и воспроизводства биологических ресурсов, размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного и канализационного назначения, использование водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения, для обеспечения нужд обороны и безопасности государства, другие виды пользования водными объектами, предусмотренные налоговым законодательством (ст. 333-9 НК РФ).

*Налоговая база* определяется отдельно в отношении каждого водного объекта применительно к налоговой ставке. Обложению подлежит объем забранной воды за налоговый период. При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава) база определяется как площадь предоставленного пространства. При использовании водных объектов для целей лесосплава налоговая база определяется как произведение объема сплавляемой древесины (тыс. м<sup>3</sup>) и расстояния сплава, выраженного в км, деленного на 100.

*Налоговый период*-квартал.

*Налоговые ставки* установлены в законодательном порядке по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам (ст. 333-12 НК РФ) в рублях за 1 тыс. куб. м воды.

При использовании акватории – в тыс. руб. за 1 кв. м.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики – в рублях за 1 тыс. кВт ч электроэнергии, для целей лесосплава – в рублях за 1 тыс. м<sup>3</sup> сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава.

*Исчисление налога* производится налогоплательщиками самостоятельно и уплачивается в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по месту нахождения объекта налогообложения.

*Налоговая декларация* представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога.

Таблица 9. Бухгалтерские проводки по учету водного налога

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
20, 23, 25, 26	68	Начислена плата за пользование водными ресурсами.	Налоговая декларация по плате за пользование водными объектами, Бухгалтерская справка.
68	51	Перечислена плата за пользование водными ресурсами	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету.

### *Вопрос 3. Экологические сборы и платежи*

Платеж за негативное воздействие на окружающую среду – это не налог, относить его следует к обязательным фискальным сборам. Так называемый экологический сбор выступает в форме компенсации ущерба, который наносится окружающей среде хозяйственной деятельностью юридических лиц. Обязанность по его уплате установлена федеральными законодательными актами об охране окружающей среды. Перечисляется индивидуальными предпринимателями, предприятиями, организа-

циями и учреждениями всех форм собственности в бесспорном порядке.

*Плательщиками* данного сбора являются те природопользователи, деятельность которых сопровождается:

- сбросами загрязняющих веществ в водоемы (поверхностные или подземные) и на водосборные площади;
- выбросами загрязняющих веществ в атмосферу;
- загрязнением почв или недр;
- размещением отходов производства и потребления;
- загрязнением окружающей среды такими видами физических воздействий, как тепло, шум, электромагнитное и ионизирующее излучение.

К природопользователям относятся не только промышленные предприятия, но и организации, работающие во всех сферах экономики вне зависимости от применяемой системы налогообложения. Взносы за загрязнение обязаны осуществлять в том числе и предприниматели, работающие на арендованном оборудовании, которое является источником загрязнения.

*Расчет* компенсационной платы за загрязнение среды производится по двум видам нормативов в зависимости от уровня опасности для здоровья населения и природы:

- в пределах технических нормативов – устанавливаются на федеральном уровне;
- в пределах лимитов сверхдопустимой нормы – определяются региональными нормативными актами.

Нормативы устанавливаются в рублевом эквиваленте за одну тонну загрязняющих веществ, всего в перечне загрязняющих атмосферу более 210 видов веществ, водных объектов – около 200 видов.

*Размер платежей* рассчитывается природопользователями самостоятельно, из расчета объема загрязняющих веществ, выделяющихся в результате хозяйственной деятельности. Все организации получают разрешения на размещение отходов и объем выбросов загрязняющих веществ в соответствии с осуществляемой деятельностью и допустимыми нормами, а при превышении этих норм уплачивают экологические сборы сверх лимитов.

В соответствии с экологическими факторами: природно-климатическими условиями территорий, а также значимостью социально-культурных и природных объектов, расположенных на них, устанавливаются дополнительные повышающие коэффициенты.

Максимальный размер данного коэффициента для особо охраняемых территорий равен двум.

*Уплата* фискального сбора должна производиться ежеквартально. Экологические платежи необходимо вносить не позднее 20-го числа следующего за отчетным периодом месяца. Расчет и уплата сбора проводится по формам, утвержденным Ростехнадзором.

Таблица 10. Бухгалтерские проводки по учету экологических платежей

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственных операций	Первичные документы
20, 23, 25, 26	68	Начислена плата за негативное воздействие на окружающую среду.	Бухгалтерская справка
68	51	Перечислена плата за негативное воздействие на окружающую среду.	Платежное поручение (0401060), Выписка банка по расчетному счету.

*Вопрос 4. Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов*

*Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира* признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации.

*Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов* признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу (вылов)

водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

*Объектами обложения* признаются:

объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу объектов животного мира, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации;

объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе объекты водных биологических ресурсов, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова.

*Не признаются объектами* обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации (поперечно, утверждаемому Правительством Российской Федерации) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования.

*Ставки сбора* за пользование объектами животного мира установлены за одно животное конкретного вида (медведь, овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом, лось, олень, барсук, куница, бобр и др.) и за одну пернатую дичь (фазан, тетерев, водяной пастушок и т.д.).

Ставки сбора за пользование объектами животного мира рассчитаны исходя из потребности в финансовых средствах на охрану, защиту и воспроизводство охотничьих животных, действующих в настоящее время цен на товары и услуги.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50% ставок.

*Ставки сбора* за каждый объект животного мира устанавливаются в размере *0 рублей* в случаях, если пользование такими объектами животного мира осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

- изучения запасов, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

*Ставки сбора* за каждый объект водных биологических ресурсов определяются за 1 тонну ОВБР по перечню, опубликованному в НК РФ. Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в *размере 0 рублей* в случаях, если пользование такими объектами водных биологических ресурсов осуществляется при:

- рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;

- рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Порядок и сроки уплаты сборов следующий:

По ОЖМ: Плательщики обязаны уплатить сумму сбора при получении лицензии или разрешения.

По ОВБР: Сумма сбора уплачивается в виде разового и регулярного взносов. Разовый взнос – 10% от суммы сбора и уплачивается при получении лицензии или разрешения. Оставшаяся сумма сбора уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии ежемесячно не позднее 20-го числа.

ФЛ уплачивают по месту нахождения органа, выдавшего лицензию или разрешение. Организации и ИП уплачивают сбор по месту своего учета.

Сумма сбора за пользование ОЖМ в полном объеме поступает в бюджет субъекта РФ, за ВБР – в федеральный бюджет.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Каково назначение налога на добычу полезных ископаемых?
2. Назовите другие виды платежей за природопользование.
3. Сколько существует способов определения налогооблагаемой базы по НДСИ?. Опишите их.
4. Назовите сроки платежей по НДСИ.
5. Какова экономическая обоснованность введения водного налога?
6. Кто является плательщиком водного налога?
7. Какие организации освобождены от уплаты водного налога?
8. Что является объектом обложения водным налогом?
9. Кто устанавливает льготы по водному налогу?
10. Какова налоговая база по водному налогу?
11. Каков порядок начисления и уплаты водного налога?
12. В какие бюджеты зачисляется плата за пользование водными объектами?
13. Кто платит экологические сборы?
14. Кто является плательщиком сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?
15. Как определяется налоговая база при расчета сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?

### **Тема 2.6. Государственная пошлина**

#### **План лекции:**

1. Сущность госпошлины, плательщики и объект обложения
2. Порядок начисления сбора

*Вопрос 1. Сущность госпошлины, плательщики  
и объект обложения*

Государственная пошлина – это сбор с юридических и физических лиц, взимаемый уполномоченными государственными органами или должностными лицами за совершение юридически значимых действий, в т.ч. и выдачу документов, их копий и дубликатов.

Налоговым кодексом предусмотрено более ста видов юридически значимых действий, облагаемых государственной пошлиной, в т.ч.:

- исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции, мировым судьям, в арбитражные суды, конституционный суд РФ и конституционные суды субъектов РФ и выдача соответствующих документов этими органами;
- совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор или уполномоченными должностными лицами органов исполнительной власти и органов местного самоуправления;
- государственная регистрация актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, осуществляемые уполномоченными на то органами;
- государственная регистрация юридических лиц, включая и изменения, вносимые в учредительные документы;
- государственная регистрация индивидуальных предпринимателей, средств массовой информации, регистрация прав и ограничений на недвижимое имущество, договоров ипотеки и других аналогичных операций;
- совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выходом из него, въездом в РФ и выездом из нее.

На все виды юридических действий установлены максимальные и минимальные ставки государственных пошлин исходя из значимости, стоимости объектов, условий и форм исполнения облагаемых действий.

Например, за регистрацию и расторжение брака 200 руб., установление отцовства – 100 руб., перемена имени – 500 руб. и т.д.

Условия и особенности установления государственных пошлин по отдельным юридическим действиям установлены статьями 333<sup>18</sup>, 333<sup>34</sup> НК РФ.

Льготы по уплате государственных пошлин определены также налоговым кодексом в зависимости от форм, характера действий и категорий юридических и физических лиц. При этом льготы устанавливаются только Федеральным законодательством.

Государственная пошлина может уплачиваться как в наличной так и в безналичной форме.

Порядок уплаты пошлины также зависит от характера совершаемых юридически значимых действий.

По делам, рассматриваемым в судах всех категорий, оплата пошлины производится до подачи заявлений, жалоб, запросов и т.д.

По операциям, осуществляемым нотариальными учреждениями, пошлина уплачивается до совершения нотариальных действий.

По иным юридически значимым действиям пошлина уплачивается до подачи заявления или иных документов, подтверждающих юридические действия.

Плательщики пошлины могут получить отсрочку или рассрочку уплаты государственной пошлины, при этом на суммы отсроченных или рассроченных платежей проценты не начисляются.

В бухучете начисление и уплата госпошлины учитывается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Для этого к счету 68 открывается субсчет «Государственная пошлина».

Уплату госпошлины отражается проводкой:

Дебет 68 субсчет «Государственная пошлина» Кредит 51  
– уплачена госпошлина.

## *Вопрос 2. Порядок начисления сбора*

Порядок начисления сбора зависит от вида госпошлины. Уплата госпошлины может быть обусловлена:

- приобретением (созданием) некоторых видов имущества;
- операциями, которые проводятся в рамках основной деятельности организации;
- операциями, не связанными с основной деятельностью;

– приобретением прав, используемых в течение нескольких отчетных периодов;

– рассмотрением дела в суде.

Если организация заплатила госпошлину при покупке или создании имущества, она включается в фактическую стоимость такого имущества (п. 6 ПБУ 5/01, п. 24 приказа Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, п. 8 ПБУ 6/01, п. 8 ПБУ 14/2007). Например, если госпошлина начислена за регистрацию прав на недвижимое имущество, за сертификацию товаров и т. д., отражается проводкой:

Дебет 08 (10, 41...) Кредит 68 субсчет «Государственная пошлина».

Если организация платит сбор в ходе текущей деятельности (заверяет документы, делает их копии, регистрирует договоры и т. д.), при начислении госпошлины делается запись:

Дебет 20 (26, 25, 44...) Кредит 68 субсчет «Государственная пошлина».

Если организация платит госпошлину по операциям, которые не относятся к основной деятельности, сумму сбора включается в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). Например, при отчуждении имущества по договору мены (абз. 5 п. 11 ПБУ 10/99). В бухгалтерии операция по начислению госпошлины отражается проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет «Государственная пошлина».

– начислена госпошлина по операциям, не связанным с основной деятельностью организации.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Кто является плательщиком государственной пошлины?
2. Что является объектом обложения госпошлиной?
3. Назовите основную категорию льготников при уплате госпошлины.

## Раздел 3. Региональные налоги

### Тема 3.1. Налог на имущество организаций

#### План лекции:

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский и налоговый учет налога на имущество организации.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.*

Налог на имущество организаций на территории РФ установлен с 1 января 1992 года в качестве регионального налога Законом РФ от 13.12.1991 г. № 2030-1.

Налог на имущество организаций - важнейший налог в системе имущественного налогообложения в РФ. Это важнейший финансовый рычаг влияния на результаты хозяйственной деятельности организаций (платится за счет прибыли) и источник финансирования бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

Цель введения данного налога - создание заинтересованности у организации в эффективном использовании своего имущества, освобождении от ненужного имущества.

*К плательщикам налога на имущество организаций относятся:*

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ.

*Объекты налогообложения:* движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета.

*Не признаются объектами налогообложения:*

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты, другие природные ресурсы);
- объекты, признаваемые памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;

- ледоколы, суда с ядерными и энергетическими установками;
- автомобильные дороги общего пользования;
- линии связи и энергопередачи и сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии ядерных установок;
- космические объекты и т. д.

*Налоговая база:* среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (рассчитывается с учетом начисленного износа по нормам амортизационных отчислений по стандартам бухгалтерского учета) (п. 4 ст. 376 НК РФ).

*Налоговые ставки.* Предельная ставка налог - 2,2 %. Субъект РФ при установлении на своей территории налога имеет право дифференцировать налоговые ставки от 0 до 2,2 % в зависимости от категории налогоплательщиков и (или) имущества, являющегося объектом налогообложения.

*Налоговый период:* календарный год.

*Отчетные периоды* - первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года.

*Порядки и сроки уплаты* налога и авансовых платежей устанавливаются самостоятельно субъектами РФ. Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а налоговые декларации — не позднее 30 марта года следующего за истекшим налоговым периодом.

*Сумма авансового платежа* по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере  $\frac{1}{4}$  произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период, по формуле (13):

$$АП_{имt} = 1 / 4 \times СИ_t \times C_{им} : 100 \%, (13)$$

где  $АП_{имt}$  - авансовый платеж по налогу на имущество за  $t$  - й отчетный период (1 квартал, 6 месяцев, 9 месяцев), руб.

$СИ_t$  - средняя стоимость облагаемого налогом имущества за  $t$  - й отчетный период, руб.;

$C_{им}$  - ставка налога на имущество, %.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за год, и суммами авансовых платежей по налогу, уплаченными в течение года - формула (14).

$$\text{Ним}_{\text{год}} = \text{СИ}_{\text{год}} \times \text{С}_{\text{им}} : 100 - \Sigma \text{АПим}_t, \quad (14)$$

где  $\text{Ним}_{\text{год}}$  - налог на имущество за год, руб.;

$\text{СИ}_{\text{год}}$  - средняя стоимость имущества за год, руб.;

$\text{С}_{\text{им}}$  - ставка налога на имущество, проценты;

$\Sigma \text{АПим}_t$  - сумма авансовых платежей по налогу на имущество, исчисленных в течение налогового периода, руб.

Средняя стоимость имущества организации за I квартал ( $\text{СИ}_{\text{кв}}$ ) определяется по формуле (15).

$$\text{СИ}_{\text{кв}} = (\text{И}_1 + \text{И}_2 + \text{И}_3 + \text{И}_4) : 4, \quad (15)$$

Средняя стоимость имущества организации за 6 месяцев ( $\text{СИ}_6$ ) определяется по формуле (16).

$$\text{СИ}_6 = (\text{И}_1 + \text{И}_2 + \text{И}_3 + \text{И}_4 + \text{И}_5 + \text{И}_6 + \text{И}_7) : 7, \quad (16)$$

Средняя стоимость имущества организации за 9 месяцев ( $\text{СИ}_9$ ) определяется по формуле (17).

$$\text{СИ}_9 = (\text{И}_1 + \text{И}_2 + \text{И}_3 + \text{И}_4 + \text{И}_5 + \text{И}_6 + \text{И}_7 + \text{И}_8 + \text{И}_9 + \text{И}_{10}) : 10, \quad (17)$$

Среднегодовая стоимость имущества организации ( $\text{СИ}_{\text{год}}$ ) определяется по формуле (18).

$$\begin{aligned} & \text{СИ}_{\text{год}} = \\ & (\text{И}_1 + \text{И}_2 + \text{И}_3 + \text{И}_4 + \text{И}_5 + \text{И}_6 + \text{И}_7 + \text{И}_8 + \text{И}_9 + \text{И}_{10} + \text{И}_{11} + \text{И}_{12} + \text{И}_{13}) : 13, \quad (18) \end{aligned}$$

где  $\text{И}_1, \text{И}_2, \text{И}_3, \text{И}_4, \text{И}_5, \text{И}_6, \text{И}_7, \text{И}_8, \text{И}_9, \text{И}_{10}, \text{И}_{11}, \text{И}_{12}, \text{И}_{13}$  - остаточная стоимость основных средств организации по состоянию соответственно на 1 января, 1 февраля, 1 марта, 1 апреля, 1

мая, 1 июня, 1 июля, 1 августа, 1 сентября, 1 октября, 1 ноября, 1 декабря, 31 декабря отчетного периода, руб.

*Налоговые льготы.* Полностью освобождаются от уплаты налога на имущество следующие категории налогоплательщиков:

- организации и учреждения уголовно - исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

- религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 %, - в отношении имущества, используемого для осуществления их уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а доля в фонде оплаты труда - не менее 25 %;

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого для достижения образовательных, культурных, лечебно - оздоровительных, физкультурно - спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам и их родителям;

- организации основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями;

- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций.

## *Вопрос 2. Бухгалтерский и налоговый учет налога на имущество организации*

Для предприятий базой налогообложения является имущество, которое состоит на учете как «Основные средства». Для этого используются счета 01 и 03, т.е. непосредственно основные средства и доходные вложения в материальные ценности (или средства, сданные в аренду).

Поскольку базой для расчета налога считается остаточная стоимость, то также учитываются данные счетов 02 «Амортизация» и 10 «Износ».

Остаточная стоимость определяется как разница между 01 (03) и 02 счетом. Для тех основных средств, по которым начисляется износ, от начальной стоимости отнимают данные забалансового 10 счета.

В связи с тем, что правила определения налога на имущество отличаются для различных групп основных средств, рекомендуется учитывать их на отдельных субсчетах.

Всего существует *четыре основные группы имущества* с разными правилами налогообложения:

- Недвижимость, облагаемая по своей остаточной стоимости, в соответствии с ранее установленными нормами.
- Недвижимое имущество, которое облагается на основании кадастровой стоимости.
- Объекты движимого имущества, находящиеся на учете до 01.01.2013 года.
- Движимость, приобретенная и учтенная после 01 января 2013 года.

При открытии субсчета по каждой группе налог на имущество рассчитать будет гораздо проще.

Начисление налога на имущество и его отражение в бухгалтерском учете не регламентируется законодательно и зависит от учетной политики, определенной самим предприятием и закрепленной документально.

Существует несколько счетов, на которые можно отнести налог на имущество, – это счета 20, 23, 25, 26, 44, т.е. счета, свя-

занные с той или иной группой расходов (основное производство, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т.д.)

Но наиболее часто для корреспонденции используется счет прочих расходов (91-2). Отражая списание налога на имущество, проводки со счетом 91-2 позволяют упростить учет в случае выявления ошибки или проведения перерасчетов.

Проводка о начислении налога на имущество будет выглядеть следующим образом: Дт 91-2 Кт 68; при перечислении налога делается проводка Дт 68 Кт 51.

Списание налога на имущество на расходы возможно как по результатам начисления авансовых платежей, т.е. поквартально, так и по данным годовой декларации.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Какое имущество организации относят к основным средствам?
2. По какой формуле рассчитывают остаточную стоимость имущества?
3. Как определяется налоговая база налога на имущество?
4. Какими способами производится начисление амортизации объектов основных средств?
5. Какой корреспонденцией отражают перечисление налога на имущество организаций в бюджет?

### **Тема 3.2. Транспортный налог**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский учет транспортного налога

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.*

Транспортный налог регламентируется федеральными законодательными актами, а вводится законодательными актами субъектов РФ, которые в соответствии с НК имеют право определять ставку налога в пределах, установленных НК, порядок и

сроки уплаты, а также форму отчетности по данному налогу. Законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их применения.

*Налогоплательщики* - юридические и физические лица, на которых в соответствии с законодательством зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

*Объектом налогообложения* признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, а также самолеты, вертолеты теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные.

*Не являются объектом* налогообложения:

- весельных и моторных лодок с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.:

- автомобилей с мощностью до 100 л.с., полученных через органы социальной защиты, а также автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами;

- промысловые морские и речные суда, пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся на праве хозяйственного ведения или управления у организаций, основным видом деятельности, которых являются пассажирские и грузовые перевозки;

- тракторы, самоходные комбайны, специальные автомашины (молоковозы, спецмашины для перевозки птицы и скота, автомобили ветеринарной помощи и технического обслуживания), зарегистрированные на сельхозтоваропроизводителей и используемые на сельхозработах для производства сельскохозяйственной продукции;

- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

- транспортные средства, находящиеся в розыске, при документальном подтверждении угона.

*Налоговая база* определяется в зависимости от категории объекта налогообложения.

1. В отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, для которых

определяется тяга реактивного двигателя) – как мощность двигателя в лошадиных силах.

2. В отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя – как суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы.

3. В отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость – как валовая вместимость в регистровых тоннах.

4. Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей – с единицы транспортного средства.

*Налоговым периодом* признается календарный год.

*Налоговые ставки* устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя, валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств, единицы транспортного средства. Субъекты РФ имеют право уменьшить (увеличить) ставки налога в 5 раз. При этом НК РФ предусмотрено право субъектов РФ устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

*Налоговые ставки* на территории Брянской области по видам транспортных средств установлены следующие.

Таблица 11. Налоговые ставки по транспортному налогу на территории Брянской области

<b>Объект налогообложения</b>	<b>Налоговая ставка, в рублях</b>
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 100 л.с. включительно	
- свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно	10
- свыше 150 л.с. до 200 л.с. включительно	18
- свыше 200 л.с. до 250 л.с. включительно	40
- свыше 250 л.с.	75
	130

Продолжение таблицы 11

Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 20 л.с. включительно	4
- свыше 20 л.с. до 35 л.с. включительно	6
- свыше 35 л.с. до 50 л.с. включительно	8
- свыше 50 л.с.	25
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 200 л.с. включительно	40
- свыше 200 л.с.	60
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 100 л.с. включительно	15
- от 100 л.с. до 150 л.с. включительно	20
- от 150 л.с. до 200 л.с. включительно	40
- от 200 л.с. до 250 л.с. включительно	50
- свыше 250 л.с.	60
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	20
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 50 л.с. включительно	25
- свыше 50 л.с.	50
Катера, моторные лодки и др. водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 100 л.с. включительно	40
- свыше 100 л.с.	80
Яхты и др. парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 100 л.с. включительно	100
- свыше 100 л.с.	200
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
- до 100 л.с. включительно	50
- свыше 100 л.с.	100
Несамоходные суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	40
Самолеты, вертолеты, др. воздушные суда, имеющие двигатели (с л.с.)	50
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого кг силы тяги)	40
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	500

*Порядок и сроки уплаты.* Налог уплачивается по месту нахождения транспортных средств. *Юридические лица* исчисляют сумму налога самостоятельно. Организации подают налоговые декларации по итогам налогового периода и расчеты по итогам отчетного периода. Сроки подачи декларации и уплаты налога устанавливаются законами субъектов РФ.

Транспортный налог ( $H_{тр}$ ) рассчитывается в зависимости от вида транспортных средств:

- по транспортным средствам, имеющим двигатели по формуле (19):

$$H_{тр} = M_{дв} \times C_{тр} \times K_{тр}, (19)$$

где  $M_{дв}$  - мощность двигателя, л.с.;

$C_{тр}$  - ставка транспортного налога, руб. в год /л.с. (ставка дифференцирована в зависимости от пределов мощности);

$K_{тр}$  - корректирующий коэффициент;

- по самоходным (буксируемым) транспортным средствам, для которых определяется валовая вместимость) по формуле (20).

$$H_{тр} = ВВ \times C_{тр} \times K_{тр}, (20)$$

где ВВ - валовая вместимость самоходного транспортного средства в регистрационных тоннах (руб. т);

$C_{тр}$  - ставка транспортного налога, руб. в год / руб. т;

- по транспортным средствам, не имеющим двигателей по формуле (21).

$$H_{тр} = КТ_{тр} \times C_{тр} \times K_{тр}, (21)$$

где  $КТ_{тр}$  - количество единиц транспортных средств (ед.тр.сп.);

$C_{тр}$  - ставка транспортного налога, руб. в год / ед.тр.сп.;

- по самолетам, имеющим реактивные двигатели по формуле (22).

$$H_{\text{тр}} = CT_{\text{дв}} * C_{\text{тр}} * K_{\text{тр}}, \quad (22)$$

где  $CT_{\text{дв}}$  - сила тяги в килограммах силы тяги (с.т.);

$C_{\text{тр}}$  - ставка транспортного налога, руб. в год / с.т.;

$K_{\text{тр}}$  - корректирующий коэффициент.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом специального понижающего коэффициента.

Месяц снятия с регистрации или постановки на регистрацию принимается за полный месяц.

*Физические лица*, владеющие транспортом, сами налог не рассчитывают. Уплата налога производится на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом. Налоговый орган должен сообщить физическому лицу сумму налога не позднее 1 июня года, в котором этот налог нужно заплатить. Рассчитывается сумма налога на основании данных, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств.

Юридические лица самостоятельно ведут расчет налога и авансовых платежей по налогу. Налоговую декларацию организации представляют в налоговые органы по месту нахождения транспортных средств не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и в сроки, установленные законами субъектов РФ, но не ранее 1 февраля следующего года.

#### **Льготы по транспортному налогу в Брянской области:**

Полностью от уплаты налога освобождены следующие категории граждан Брянской области и организации:

- Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, Герои Социалистического Труда, граждане, награжденные орденом Славы трех степеней, орденом Трудовой Славы трех степеней;

- Почетные граждане Брянской области;
- предприятия, осуществляющие свою деятельность в сфере жилищно-коммунального хозяйства, по спецтехнике (поливочные, мусоровозы, подметально-уборочные машины, вакуумные машины по перевозке нечистот, ассенизационные машины, пескораспределители, снегопогрузчики, экскаваторы, грейдеры, автокраны, автовышки, аварийно-ремонтные, автоподъемники, бурильно-крановые установки);
- общественные организации, осуществляющие подготовку парашютистов, пилотов-любителей, в части летательных аппаратов;
- участники, инвалиды Великой Отечественной войны и ветераны боевых действий, имеющие автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (73,55 кВт) включительно, мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 40 л.с. (29,42 кВт) включительно;
- чернобыльцы, имеющие автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (73,55 кВт) включительно, мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 40 л.с. (29,42 кВт) включительно;
- инвалиды 1 и 2 групп, инвалиды детства, имеющие автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (73,55 кВт) включительно, мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя до 40 л.с. (29,42 кВт) включительно.
- общественные организации инвалидов;
- предприятия, единственным учредителем которых являются общественные организации инвалидов, в которых инвалиды составляют не менее 50 процентов от общего числа работников;
- учебные заведения области на сельскохозяйственную технику, используемую в учебном процессе;
- общественные объединения пожарной охраны, создающие подразделения добровольной пожарной охраны для участия в профилактике и (или) тушении пожаров и проведении аварийно-спасательных работ в населенных

пунктах Брянской области, в части специально оборудованных для тушения пожаров автомобилей.

Для пенсионеров по старости Брянской области установлены льготы по уплате налога в виде скидки по его уплате. Так, размер ставки транспортного налога по легковым автомобилям с мощностью двигателя до 100 л.с. (73,55 кВт) включительно, принадлежащим пенсионерам, (на одно транспортное средство по их выбору) снижен на 50 процентов.

В Брянской области предусмотрены дополнительные льготы по транспортному налогу для многодетных семей. В случае, если семья является многодетной (более трех детей) и признанной малообеспеченной (т.е. с доходом ниже прожиточного минимума на человека в области), размер налога снижен на 50 % на одно транспортное средство (по выбору владельца) вне зависимости от мощности автомобиля

Так, размер ставки транспортного налога по мотоциклам и мотороллерам с мощностью двигателя до 40 л.с. (29,42 кВт) включительно, принадлежащим пенсионерам, (на одно транспортное средство по их выбору) снижен на 50 процентов.

Размер ставки транспортного налога по легковым автомобилям с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (73,55 кВт) включительно снижен на 50 процентов, если количество лет, прошедших с года их выпуска, составляет 20 и более лет.

Снижение ставок налога по нескольким основаниям суммируется.

Также установлены льготы для владельцев грузовых автомобилей осуществляющих междугородные перевозки. Для организаций, выполняющих международные автомобильные перевозки грузов, объем которых в общем объеме перевозок составляет не менее 70 %, и среднемесячная заработная плата на одного работника по организации за отчетный квартал составила не ниже размера среднемесячной номинальной начисленной заработной платы в Брянской области за предыдущий отчетный год, размер ставки транспортного налога по грузовым автомобилям с мощностью двигателя свыше 250 лошадиных сил (свыше 183,9 кВт) снижен на 20 %.

Дополнительные скидки по уплате транспортного налога в Брянской области предусмотрены в отношении транспортных

средств, использующих природный газ в качестве моторного топлива, снижены на 10 % до 2020 года для индивидуальных предпринимателей и организаций:

- осуществляющих перевозку пассажиров автобусами на регулярных маршрутах городского, пригородного и междугородного сообщения;
- осуществляющих перевозку обучающихся в общеобразовательных учреждениях школьными автобусами;
- являющихся станциями скорой медицинской помощи, на балансе которых состоят автомобили скорой медицинской помощи.

Основанием для предоставления льготы в данном случае будет диагностическая карта, выдаваемая оператором технического осмотра.

Для получения льготы налогоплательщики-организации представляют необходимые документы в налоговые органы одновременно с подачей декларации.

Льготные категории граждан самостоятельно должны представить необходимые документы в налоговые органы по месту регистрации транспортных средств в срок до 1 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

## *Вопрос 2. Бухгалтерский учет транспортного налога*

В бухгалтерском учете сумма начисленного транспортного налога в зависимости от учетной политики, принятой организацией, может являться:

- либо расходом по обычным видам деятельности на основании пункта 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99;
- либо прочими расходами согласно пункту 11 ПБУ 10/99.

Если учетной политикой организации будет установлено, что сумма начисленного транспортного налога является расходом по обычным видам деятельности, то сумма налога будет отражаться по дебету счетов учета затрат на производство или расходов на продажу (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»).

Если же будет установлено, что сумма транспортного налога относится в состав прочих расходов, то отражать сумму налога следует на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Для учета транспортного налога на счете 68 необходимо открыть отдельный субсчет «Расчеты по транспортному налогу».

Сумма исчисленного налога будет отражаться по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по транспортному налогу».

Уплата в бюджет суммы налога отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

### **Вопросы для самопроверки:**

1. К каким налогам относится транспортный налог?
2. Кто признается налогоплательщиками транспортного налога в соответствии с Налоговым кодексом РФ?
3. Какие транспортные средства не признаются объектом налогообложения?
4. Как определяется налоговая база в отношении транспортного налога?

### **Тема 3.3. Налог на игорный бизнес**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский учет налога на игорный бизнес.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.*

Нормативное регулирование этого налога осуществляется в соответствии с главой 29 НК РФ.

**Игорный бизнес** – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов из проведения азартных игр, пари и т.д., не являющихся реализацией товаров или работ и услуг.

Налог носит в основном фискальный характер, однако в нем заложены и элементы, направленные на сдерживание этого социально-вредного бизнеса.

*Налогоплательщиками* налога на игорный бизнес признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в этой сфере. Объекты налогообложения – игорный стол; игровой автомат; касса тотализатора; касса букмекерской конторы. При этом каждый объект подлежит регистрации по месту нахождения этого объекта. Объект считается зарегистрированным с даты подачи налогоплательщиком заявления в налоговый орган о регистрации объекта. Аналогичные условия действуют и при выбытии объекта налогообложения.

*Налоговая база* определяется по каждому объекту отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

*Налоговым периодом* признается календарный месяц.

*Налоговые ставки* устанавливаются законами субъектов Федерации в следующих пределах:

1. за один игровой стол – от 25000 до 125000 руб.;
2. за один игровой автомат – от 1500 до 7500 руб.;
3. за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25000 до 125000 руб.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно. В случае, если игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется в налоговый орган по месту регистрации объекта не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, с учетом изменения количества объектов за истекший налоговый период.

Уплата налога осуществляется налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации.

При этом учитываются сроки установки объектов налогообложения. Объекты, установленные до 15 числа налогового периода, облагаются по полной ставке, после 15 числа – по 1/2 действу-

ющей ставки. При выбытии после 15 числа налогового периода – по полной ставке, до 15 числа – по 1/2 действующей ставки.

## *Вопрос 2. Бухгалтерский учет налога на игорный бизнес*

Расчеты с бюджетом по налогу на игорный бизнес в бухгалтерском учете следует отражать на счете 68 Расчеты по налогам и сборам. К счету 68 надлежит открыть субсчет Расчеты по налогу на игорный бизнес.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности, финансовый результат деятельности предприятия в бухгалтерском балансе следует отобразить за минусом налога на прибыль и других аналогичных платежей.

Исходя из этого, в отчете о прибылях и убытках налог на игорный бизнес необходимо показывать после текущего налога на прибыль отдельной строкой.

В том случае, если требуется исключить сумму налога на игорный бизнес из финансового результата деятельности организации до налогообложения, данный налог начисляется в корреспонденции со счетом 99 Прибыли и убытки. Для данной цели надлежит открыть субсчет Расчеты по налогу на игорный бизнес к счету 99.

Проводка для начисления налога на игорный бизнес:

- Дебет 99 субсчет Расчеты по налогу на игорный бизнес Кредит 68 субсчет Расчеты по налогу на игорный бизнес - начислен налог на игорный бизнес.

Чтобы перечислить налог на игорный бизнес в бюджет, применяется проводка:

- Дебет 68 субсчет Расчеты по налогу на игорный бизнес Кредит 51 - уплачен налог на игорный бизнес.

Согласно пункту 9 статьи 274 Налогового кодекса РФ, не нужно включать налог на игорный бизнес в расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В том случае, если компания помимо игорного бизнеса занимается другими видами деятельности, подпадающими под ЕНВД, налог на игорный бизнес также не влияет на налоговую базу по ЕНВД.

## **Вопросы для самопроверки:**

1. Раскройте сущность основных элементов налога на игорный бизнес.
2. Каковы особенности бухгалтерского учета налога на игорный бизнес?

## **Раздел 4. Местные налоги**

### **Тема 4.1. Налог на имущество физических лиц**

#### **План лекции:**

1. Характеристика элементов налога на имущество физических лиц

*Вопрос 1. Характеристика элементов налога на имущество физических лиц*

Федеральным законом от 04.10.2014 № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую НК РФ и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц», внесены поправки в НК РФ, которые касаются исчисления и уплаты ряда имущественных налогов.

*Плательщиками* налога являются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории РФ в собственности жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, помещения и сооружения.

*Объектом* обложения является перечисленное имущество, находящееся в собственности физических лиц.

С 2015 года вводится исчисление налога на имущество физических исходя из кадастровой, а не инвентаризационной стоимости имущества.

Все субъекты Российской Федерации должны будут перейти на взимание налога с кадастровой стоимости до 1 января 2020 года.

Федеральным законодательством установлены обязательные для применения на всей территории РФ льготы, к ним в частности относится освобождение от уплаты налога:

- Героев Советского Союза и Героев РФ, лиц, награжденных Орденом Славы трех степеней, участников Великой Отечественной войны и других боевых действий по защите СССР;

- инвалидов I и II групп и инвалидов детства;

- граждан, подвергшихся техногенным катастрофам и ядерным испытаниям, членов семей военнослужащих, потерявших кормильца, других категорий граждан, определенных налоговым законодательством.

Вместе с тем, органы государственной законодательной власти субъектов РФ и местного самоуправления имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы. Право на льготы должны подтверждаться документально.

В отношении жилых домов (в том числе недостроенных), жилых помещений, гаражей, хозяйственных строений площадью не более 50 кв. метров ставка налога составит 0,1 %. При этом местные власти получают право уменьшать ее до нуля или увеличивать, но не более чем в 3 раза.

В отношении объектов стоимостью более 300 миллионов рублей и нежилых помещений установлена ставка налога в размере 2 %.

Допускается дифференциация налоговых ставок в зависимости от кадастровой стоимости объекта, его вида, местонахождения.

Изменения сохраняют все льготы по налогу на имущество, однако льготы предлагается предоставлять по одному объекту недвижимости в каждой категории (квартира, дом, машиноместо). Налогоплательщик, имеющий два и более объекта одной категории, должен выбрать, по какому объекту получать льготу, в случае если выбор не будет сделан, налоговая служба сама выберет имущество, по которому будет предоставляться максимальная льгота.

Помимо льгот предусматриваются вычеты (не облагаемые налогом метры). В отношении квартиры вычет составляет 20 кв. м, комнаты – 10 кв. м, жилого дома – 50 кв. м. Местным властям дано право увеличивать размеры указанных вычетов.

Чтобы не допустить резкого повышения налоговой нагрузки на граждан, в течение первых 4 лет взимания налога по новым правилам его сумму будут исчислять с применением понижающих коэффициентов.

Законом предусмотрены изменения в порядке взимания земельного налога. Освобождены от налогообложения участки, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома.

Регулируется порядок исчисления налога в случае изменения кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода.

Начисление налога на имущество физических лиц осуществляется налоговыми органами по месту нахождения объектов налогообложения.

Имущество облагается, налогом независимо от того эксплуатируется оно или нет.

Извещение на уплату налога вручается налогоплательщикам не позднее 1 августа. Уплата производится равными долями в два срока: не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Пересмотр неправильно исчисленных налогов за прошлые годы производится не более, чем за три предыдущих года в порядке, действовавшем в этот период.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Охарактеризуйте основные элементы налога на имущество физических лиц.
2. Какие изменения произошли по налогу с 1 января 2015 года?
3. Перечислите категории льготников по налогу.

### **Тема 4.2. Земельный налог**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский учет расчетов по земельному налогу.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога.  
Элементы налога.*

Земельный налог - один из видов платежей за землю. Он взимается на территории РФ в соответствии с гл. 31 НК РФ. Цель введения платы за землю:

- стимулирование рационального использования охраны и освоения земель;
- повышение плодородия почв;
- выравнивание социально - экономических условий хозяйствования на землях равного качества;
- обеспечение развития инфраструктуры в населенных пунктах;
- формирование специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Величина земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и землепользователей.

Земельный налог является *местным*, относится к собственным доходам местных бюджетов, и доля его в источниках собственных налоговых поступлений составляет 12 - 20 %. Территориальные органы власти заинтересованы в увеличении собственных источников доходов, так как они позволяют активнее проявлять хозяйственную инициативу.

*Налогоплательщики.* Организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого дарения.

*Объекты налогообложения:* земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения земельные участки:

- изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ;
- занятые особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного

наследия, историко - культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

- предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- из состава лесного фонда;
- занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе фонда.

*Налоговая база:* кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

*Налоговый период:* календарный год. *Отчетные периоды* - 1-й квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года. Местные власти вправе не устанавливать отчетный период.

*Налоговые ставки.* Устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и не могут превышать:

- 0,3 % кадастровой стоимости в отношении земельных участков:

1. отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
  2. занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно - коммунального комплекса или приобретенных для жилищного строительства;
  3. предоставленных для личного подсобного хозяйства; садоводства, огородничества или животноводства;
- не более 1,5 % - для прочих земельных участков.

Ежегодно ставки земельного налога конкретизируются органами законодательной (представительной) власти.

*Порядок и сроки уплаты налога.* Налогоплательщики - организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками - физическими лицами, исчисляется налоговыми

органами. Представительный орган муниципального образования вправе предусмотреть уплату в течение налогового периода не более двух авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков - физических лиц.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют сумму авансовых платежей по налогу по истечении I, II, III квартала текущего налогового периода по формуле (23)

$$АП_3 = 1 / 4 \times КС_3 \times (С_3 / 100) \times К_{с\text{об}}, \quad (23)$$

где  $КС_3$  - кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, руб.;

$С_3$  - ставка земельного налога, %;

$К_{с\text{об}}$  - коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода.

Коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода, рассчитывается по формуле (24).

$$К_{с\text{об}} = М_{с\text{об}} / М_к, \quad (24)$$

где  $М_{с\text{об}}$  - число полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании);

$М_к$  - число календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если *возникновение прав* на земельный участок произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, данный месяц *принимается* за полный месяц, если после 15 -го, то данный месяц не принимается за полный месяц.

Если *прекращение прав* на земельный участок произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, данный

месяц *не принимается* за полный месяц, если после 15 -го, то данный месяц принимается за полный месяц.

Сумма земельного налога ( $H_3$ ) исчисляется по истечении налогового периода по формуле (25).

$$H_3 = KC_3 \times (C_3 / 100) \times K_{\text{соб}} - \Sigma AP_3, \quad (25)$$

где  $H_3$  - сумма земельного налога, руб.;

$KC_3$  - кадастровая стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, руб.;

$C_3$  - ставка земельного налога, %;

$K_{\text{соб}}$  - коэффициент, устанавливающий срок права собственности постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок в течение налогового (отчетного) периода

$\Sigma AP_3$  - сумма авансовых платежей по налогу на землю, уплаченных налогоплательщиком в течение налогового периода, руб.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами), расчет суммы авансовых платежей по налогу и суммы налога производится с учетом *коэффициента 2* в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока проектирования и строительства сумма налога, уплаченного в течение периода проектирования и строительства сверх суммы налога, исчисленной с учетом *коэффициента 1*, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

По земельным участкам, приобретенным в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими

лицами), расчет суммы авансовых платежей по налогу и суммы налога производится с учетом *коэффициента 4* в течение периода проектирования и строительства, превышающего трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом *коэффициента 2* по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до *1 февраля* года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на *1 января*, года, являющегося налоговым периодом.

На основании сведений Государственного земельного кадастра налогоплательщики - организации самостоятельно определяют налоговую базу по каждому земельному участку, принадлежащему им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определенном постановлением Правительства РФ от 07.02. 2008 № 52.

Согласно данному постановлению территориальные органы Федерального кадастра объектов недвижимости (Роснедвижимость) бесплатно представляют плательщикам земельного налога сведения о кадастровой стоимости земельных участков в виде кадастрового номера объекта недвижимости и его кадастровой стоимости для целей налогообложения по письменному заявлению налогоплательщика.

По земельным участкам, образованным в течение налогового периода, кадастровая стоимость определяется на дату постановки данного земельного участка на кадастровый учет.

Налоговая база для физических лиц определяется налоговыми органами на основании сведений о земельных участках, поступающих в налоговые органы.

### *Вопрос 2. Бухгалтерский учет расчетов по земельному налогу*

Расчет земельного налога (авансовых платежей по налогу) следует оформить в форме бухгалтерской справки. Таким образом, бухгалтерская справка является основанием для начисления земельного налога/авансовых платежей.

В бухучете расчеты по земельному налогу отражаются на счете 68 Расчеты по налогам и сборам. Для этого к счету 68 следует открыть субсчет Расчеты по земельному налогу.

Порядок начисления земельного налога в бухучете будет зависеть от характера использования земельного участка.

Порядок отражения земельного налога при расчете налогов будет напрямую зависеть от того, какую систему налогообложения применяет организация. Рассмотрим основные виды в таблице 12.

Таблица 12. Порядок отражения земельного налога, в зависимости от системы налогообложения

<b>Система налогообложения</b>	<b>Характеристика расчета</b>
Организация применяет общую систему налогообложения	При расчете налога на прибыль земельный налог следует включать в расходы, уменьшающие налоговую базу
Организация применяет УСН	Если организация, применяющая УСН, выбрала объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, следует включить сумму земельного налога в расходы при расчете единого налога
Организация применяет ЕНВД	Уплата земельного налога на величину ЕНВД не влияет, поскольку при определении единого налога расходы организации в расчет не принимаются

## Продолжение таблицы 12

<p>Организация совмещает общую систему налогообложения и ЕНВД</p>	<p>Если организация совмещает ЕНВД и общую систему налогообложения, а земельный участок используется в обоих видах деятельности организации, то сумму земельного налога следует распределить. Это будет обусловлено тем, что при расчете налога на прибыль расходы, относящиеся к деятельности на ЕНВД, учесть нельзя.</p>
---	--

В случае, если земельный участок используется в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), то земельный налог учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 5 и п. 7 ПБУ 10/99):

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44) Кредит 68 субсчет Расчеты по земельному налогу - Начислен земельный налог

В случае, если земельный участок предоставляется за плату во временное пользование по договору аренды и это не является предметом деятельности организации, то земельный налог учитывается в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99):

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет Расчеты по земельному налогу - Начислен земельный налог

В случае, если на земельном участке организация ведет строительство здания или сооружения, то сумму налога, начисленную в период строительства, следует отнести на увеличение первоначальной стоимости объекта. Так следует поступать до момента принятия строения на учет в составе основных средств (п. 8, п.14 ПБУ 6/01).

Дебет 08 субсчет Строительство объектов основных средств Кредит 68 субсчет Расчеты по земельному налогу - Учтен начисленный земельный налог при формировании первоначальной стоимости строящегося объекта

Перечисление земельного налога в бюджет будет выражено проводкой:

Дебет 68 субсчет Расчеты по земельному налогу Кредит 51 - Перечислен земельный налог в бюджет.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. К какому уровню налогов относится земельный налог?
2. Что является объектом налогообложения земельным налогом?
3. Какие земли нельзя отнести к объектам налогообложения земельным налогом?
4. Какие ставки установлены для земельного налога?
5. Перечислите налогоплательщиков земельного налога?
6. Что относится к налоговой базе по определению суммы земельного налога?

## **Раздел 5. Специальные налоговые режимы**

### **Тема 5.1. Единый сельскохозяйственный налог**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский учет и отчетность по ЕСХН.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.*

Условия «Системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН)» определены главой 26-1 Налогового кодекса РФ. Эта система является специальным налоговым режимом и принимается налогоплательщиками на добровольной основе.

Уплата единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) *заменяет* уплату налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (за исключением ввоза по импорту), налога на доходы физических лиц (в отношении индивидуальных предпринимателей), налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности).

Иные налоги и сборы налогоплательщиками, перешедшими на уплату ЕСХН, уплачиваются в общеустановленном порядке.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога не освобождаются от обязанностей налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц.

*Налогоплательщиками* ЕСХН признаются организации, индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Кроме того, *плательщиками* этого налога *могут быть* сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), действующие на основе Федерального закона «О сельскохозяйственной кооперации», а также градо и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом их семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта.

*Обязательным условием* для признания налогоплательщиком ЕСХН является то, что доходы от продажи сельскохозяйственной продукции (включая и ее переработку) в общем объеме доходов от реализации таких организаций или индивидуальных предпринимателей и выполненных для них работ и услуг не могут быть менее 70 %.

*Не вправе перейти* на уплату ЕСХН организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, налогоплательщики, осуществляющие деятельность в сфере игорного бизнеса, бюджетные учреждения.

*Налоговой базой* ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Для целей ЕСХН доходы и расходы определяются кассовым методом, т.е. датой получения признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, а расходами – затраты после их фактической оплаты.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

В составе доходов в целях налогообложения ЕСХН учитываются доходы, полученные от реализации товаров (работ,

услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы аналогично условиям, определенным для учета этих доходов в целях налогообложения прибыли, т.е. в соответствии со ст. 249; 250 и 251 Налогового кодекса РФ.

Доходами, не учитываемыми в целях ЕСХН, признаются виды доходов, которые не принимаются к налогообложению при расчете налога на прибыль. В частности, доходы, полученные в форме залога и задатка в качестве обеспечения обязательств, средства в любой форме полученные в уставный капитал, доходы или средства, полученные по договорам кредита или займа и т.д.

В целях налогообложения доходы могут быть уменьшены на следующие расходы:

1. расходы на приобретение основных средств, которые применяются в следующем порядке:

- в отношении основных средств, приобретенных после перехода на уплату ЕСХН – в момент ввода этих средств в эксплуатацию;

- в отношении основных средств, приобретенных до перехода на ЕСХН: по основным средствам со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого года уплаты единого сельскохозяйственного налога; со сроком полезного использования от 3 до 15 лет включительно – в течение первого года уплаты ЕСХН – 50 % стоимости, второго года – 30 % стоимости и третьего года – 20 % стоимости; со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН равными долями от стоимости основных средств. За основу принимается остаточная стоимость основных средств.

В случае реализации приобретенных основных средств после перехода на ЕСХН следует произвести перерасчет и доплату налога.

2. Расходы на приобретение нематериальных активов, на ремонт основных средств и арендные платежи за арендуемое имущество (в т.ч. и по лизингу).

Расходы на приобретение нематериальных активов учитываются аналогично приобретению основных средств.

3. Материальные расходы и расходы на оплату труда (включая выплату пособий по временной нетрудоспособности, согласно законодательству).

4. Расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ.

5. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам).

6. Расходы по уплате процентов за пользование денежными средствами и оплате услуг кредитных организаций.

7. Прочие производственные, внереализационные расходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога не исключает ведение налогового учета.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на сумму расходов.

*Налоговым периодом* признается календарный год, *отчетным* – полугодие.

*Налоговая ставка* установлена в размере 6 % облагаемой суммы.

Организации, исходя из показателей своей деятельности для исчисления налоговой базы и суммы ЕСХН должны вести бухгалтерский учет.

ИП на ЕСХН должны вести учет доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей. Декларацию по ЕСХН подается организациями и ИП в налоговый орган не позже 31 марта (года, следующего за истекшим налоговым периодом) один раз в год.

Налог ЕСХН уплачивается дважды в год — за полугодие (авансовый платеж по налогу) и за год.

## *Вопрос 2. Бухгалтерский учет и отчетность по ЕСХН*

Доходом от реализации для целей ЕСХН признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного

производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

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

Внерезидентские доходы для целей ЕСХН представляют собой все иные доходы, не относящиеся к доходам от реализации.

Для целей ЕСХН доходы и расходы определяются кассовым методом и в бухгалтерском учете отражаются в следующем порядке:

Таблица 13. Отражение доходов и расходов при учете ЕСХН кассовым методом

N п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Признание	
		дебет	кредит	в бух. учете	для целей ЕСХН
1	2	3	4	5	6
1.	Признание выручки:	62	90	+	-
	а) начислена выручка	(76)			
	б) получена оплата	50, 51, 52	62 (76)	-	+
2.	Признание выручки налогоплательщиком на дату совершения операции зачета взаимных требований с контрагентом (дата составления акта зачета взаимных требований)	60 (76)	62 (76)	+	+
3.	Отражены доходы, полученные от долевого участия в других организациях:	76	91	+	-
	а) начислены				
	б) оплачены (получены на счета в кредитных учреждениях)	50, 51, 52	76	-	+
4.	Отражены доходы, полученные при реализации иностранной валюты, в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту	52	91	+	-

Продолжение таблицы 13

5.	Отражены доходы, полученные в виде положительной курсовой разницы, возникающей в связи с пересчетом имущества в виде валютных ценностей на дату составления налоговой отчетности	50,2, 52	91	+	-
6.	Учтены доходы, признанные должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба:	51, 52	91	+	+
	а) начислены	76	91	+	-
	б) оплачены	51, 52	76	-	+
7.	Отражены доходы, полученные от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком как доходы от реализации:				
	а) начислены	76	91	+	-
	б) оплачены	50, 51	76	-	+
8.	Учтены доходы, полученные от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности)				
	а) начислены	76	91	+	-
	б) оплачены	50, 51	76	-	+
9.	Отражены доходы, причитающиеся в виде процентов, полученных по договорам займа, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам:	76	91	+	-
	а) начисленные б) фактически полученные	50, 51, 52	76	-	+
10.	Отражены доходы от безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав	07, 08, 10, 11, 50, 51, 52, 58	91 (98)	+	+

Продолжение таблицы 13

11.	Отражены доходы, причитающиеся налогоплательщику от его участия в простом товариществе:	76	91	+	-
	а) начислены	50, 51,			
	б) получены	52	76	-	+
12.	Отражены доходы прошлых лет, полученные в отчетном (налоговом) периоде	51	91	+	+
13.	Отражены доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств	10	91	+	+
14.	Учтены доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств	98	91	-	+
15.	Отражены доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательств перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям	60, 76	91	+	+
16.	Учтены доходы в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации	07, 08, 10, 11, 41, 43	91	+	+

Расходами налогоплательщика для целей ЕСХН признаются затраты после их фактической оплаты.

Налогоплательщики ЕСХН уменьшают полученные ими доходы на следующие расходы, которые отражаются в бухгалтерском учете в нижеприведенном порядке:

Таблица 14. Отражение расходов и расходов при учете ЕСХН  
кассовым методом

N п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Признание	
		дебет	кредит	в бух. учете	для целей ЕСХН
1	2	3	4	5	6
1.	Отражены расходы по приобретению основных средств после перехода на уплату ЕСХН:	08	60, 76	+	-
	а) начисленные	01	08	+	+
	б) сформированные на момент ввода в эксплуатацию	60, 76	50, 51	-	+
	в) фактически оплаченные				
2.	Отражены расходы по амортизации объектов основных средств:	20	02	+	-
	а) непосредственно участвующих в процессе производства продукции (тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины и т.п.)	23	02	+	-
	б) вспомогательных производств, включая основные средства машинно-тракторного парка (тракторы, комбайны, гаражи, навесы и т.п.)	25	02	+	-
	в) общепроизводственного назначения	26	02	+	-
	г) общехозяйственного назначения	29, 44	02	+	-
	д) обслуживающих производств и хозяйств	и др.			
3.	Отражены расходы по приобретению нематериальных активов после перехода на уплату ЕСХН:	08	60, 76	+	-
	а) начисленные	01	08	+	+
	б) сформированные на момент ввода в эксплуатацию	60, 76	50, 51	-	+
	в) фактически оплаченные				
4.	Отражены расходы по амортизации объектов нематериальных активов:	20	05	+	-
	а) относящихся к основному производству	20	04	+	-
	б) путем уменьшения их первоначальной стоимости (организационные расходы, деловая репутация)	23	04, 05	+	-
	в) относящихся к вспомогательному производству	25	04, 05	+	-
	г) общепроизводственного назначения	26	04, 05	+	-
	д) общехозяйственного назначения	29, 44	04, 05	+	-
	е) обслуживающих производств и хозяйств	и др.			

Продолжение таблицы 14

5.	Отражены расходы по ремонту основных средств, в том числе арендованных (комбайнов, тракторов, сельскохозяйственных машин и т.п.): а) начисленные б) фактически оплаченные	20, 23, 25, 26 и др. 60, 70, 69	10, 70, 60, 69  50, 51	+	-	-	+
6.	Отражены арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг имущество): а) начисленные б) фактически оплаченные	20, 23, 25, 26 и др. 76	76  51	+	-	-	+
7.	Отражены материальные расходы (семена, посадочный материал, удобрения, инвентарь и хозяйственные принадлежности, медикаменты, биопрепараты, корма и др.): а) начисленные б) фактически оплаченные	20, 23, 25, 26 и др. 60	10  50, 51	+	-	-	+
8.	Отражены расходы по оплате труда работникам растениеводства, животноводства, промышленных, вспомогательных и прочих производств: а) начисленные б) выплаченные	20, 23, 25, 26 и др. 70	70  50	+	-	-	+
9.	Отражены суммы страховых платежей по договорам обязательного страхования работников и имущества: а) начисленные б) фактически оплаченные	20, 25, 26 и др. 76	76  50, 51	+	-	-	+
10.	Отражены суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам): а) начисленные б) фактически оплаченные	19 60, 76	60, 76 50, 51	+	-	-	+
11.	Отражены суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями: а) начисленные б) фактически оплаченные	08, 10, 91  76	76  50, 51	+	-	-	+

Продолжение таблицы 14

12.	Отражены расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности: а) начисленные б) фактически оплаченные	26	76	+	-
		76	50, 51	-	+
13.	Отражены суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации: а) начисленные б) фактически оплаченные	10, 08 и др.	76	+	-
		76	50, 51	-	+
14.	Отражены расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации: а) начисленные б) фактически оплаченные	25, 26	73	+	-
		73	50	-	+
15.	Отражены расходы на командировки в пределах размеров, принимаемых для целей ЕСХН: а) начисленные б) фактически оплаченные	20, 23 08, 10	71	+	-
		71	50	-	+
16.	Отражены расходы по уплате нотариусу за нотариальное оформление документов (расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке): а) начисленные б) фактически оплаченные	26	76	+	-
		76	50, 51	-	+
17.	Отражены расходы на аудиторские услуги: а) начисленные б) фактически оплаченные	26	76	+	-
		76	51	-	+
18.	Отражены расходы на опубликование бухгалтерской отчетности: а) начисленные б) фактически оплаченные	26	76	+	-
		76	51	-	+

Продолжение таблицы 14

19.	Отражены расходы на канцелярские товары:				
	а) начисленные	26	71	+	-
	б) фактически оплаченные	71	50	-	+
20.	Отражены расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи:	25, 26	71, 76	+	-
	а) начисленные	71, 76	50, 51	-	+
	б) фактически оплаченные				
21.	Отражены расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям):	97	76	+	-
		76	51	-	+
	а) начисленные				
	б) фактически оплаченные	26	97	+	+
	в) списанные в производство				
22.	Отражены расходы на рекламу производимых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания в пределах размеров, принимаемых для целей ЕСХН:	44	76	+	-
		76	51	-	+
	а) начисленные				
	б) фактически оплаченные				
23.	Отражены расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов:	97	76	+	-
	а) начисленные	76	51	-	+
	б) фактически оплаченные				
	в) списанные в производство	26	97	+	+
24.	Отражены расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах:	20, 23, 25, 26	29, 41, 43, 69, 70	+	-
	а) начисленные				
	б) фактически оплаченные	60, 69, 70	50, 51	-	+
25.	Отражены суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах:	26, 91, 68	68	+	-
	а) начисленные				
	б) фактически оплаченные	68	51	-	+
26.	Отражены расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации:	41	60	+	-
	а) начисленные	60	51	-	+
	б) фактически оплаченные				

Продолжение таблицы 14

27.	Отражены расходы на информационно-консультационные услуги:	26	76	+	-
	а) начисленные	76	51	-	+
28.	Отражены расходы на повышение квалификации кадров:	20, 23, 25, 26 и др.	76	+	-
	а) начисленные	76	50, 51	-	+
29.	Отражены расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба:	91	60, 76	+	-
	а) начисленные	60, 76	51	-	+
	б) фактически оплаченные				

Систематизация данных о доходах и расходах для целей ЕСХН осуществляется в соответствующих учетных регистрах в общеустановленном порядке с учетом следующих особенностей:

а) общая сумма доходов от реализации за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных аналитического учета по счетам 90, 91, 62, 76 с учетом оплаты проданной продукции (выполненных работ, оплаченных услуг);

б) общая сумма внереализационных доходов за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных аналитического учета по счетам 91, 99, 62, 76 с учетом оплаты (поступления) этих доходов;

в) общая сумма производственных расходов за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных аналитического учета по счетам 19, 20, 23, 25, 26, 28, 29 (за исключением убытков по обслуживающим производствам и хозяйствам) и 44 с учетом оплаты соответствующих видов расходов (оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат, расходов на ремонт основных средств и т.д.);

г) общая сумма внереализационных расходов за отчетный налоговый период определяется на основании данных аналитического учета по счетам 91 и 99 с учетом оплаты этих расходов;

е) общая сумма расходов в отношении введенных в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных аналитического учета по счетам 08 и 01 с учетом оплаты всех расходов по их приобретению (изготовлению, строительству);

ж) общая сумма расходов в отношении приобретенных до перехода на ЕСХН основных средств и нематериальных активов определяется по их остаточной стоимости и срокам полезного использования по соответствующим амортизационным группам, на основании данных аналитического учета по счету 01 и соответствующей классификации основных средств для указанных целей.

При необходимости налогоплательщики ЕСХН могут внести соответствующие изменения в структуру и построение бухгалтерских учетных регистров, обусловленные потребностями исчисления налоговой базы ЕСХН, или ввести отдельные учетные регистры в рамках формирования их учетной политики для целей налогообложения.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Кто является плательщиками ЕСХН?
2. Кто не вправе перейти на уплату ЕСХН?
3. Какой период по ЕСХН является налоговым?

### **Тема 5.2. Упрощенная система налогообложения**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский учет и отчетность при УСН.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.*

Упрощенная система налогообложения применяется наряду с общей системой налогообложения и используется налогоплательщиками на добровольной основе.

Применение УСН организациями предусматривает замену единым налогом уплаты следующих налогов:

- налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 Налогового Кодекса);
- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ;

Компании, работающие по УСН, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии требованиями законодательства РФ. УСН не освобождает от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым Кодексом. Остальные налоги уплачиваются в соответствии с общими режимами. Для компаний, которые применяют УСН, действует стандартный порядок ведения кассовых операций, а также порядок предоставления статистической отчетности.

*Налогоплательщиками* признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в соответствии с законодательством.

*Не вправе* применять упрощенную систему налогообложения:

- организации, имеющие филиалы или представительства;
- банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, игорным бизнесом;
- индивидуальные нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога и переведенные на уплату единого налога на вмененный доход;

- организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 % (за исключением организаций, капитал которых состоит из вкладов общественных организаций инвалидов);

- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек, а также организации, остаточная стоимость основных средств которых превышает 100 млн. руб.

*Объектом налогообложения* признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта осуществляется налогоплательщиком.

Организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на упрощенную систему налогообложения, в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, в котором налогоплательщики хотят перейти на УСН, подают заявление в налоговый орган по месту своего нахождения, в котором, кроме желания перехода на упрощенную систему налогообложения, сообщают сведения о своих доходах за девять месяцев текущего года, поскольку одним из критериев, определяющих право перехода на УСН, является размер дохода от реализации (без учета НДС), не превышающий 11 млн. руб. В случае изменения своего желания о переходе на УСН налогоплательщик также должен уведомить налоговый орган не позднее 20 декабря.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о желании работать в условиях УСН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах.

Налогоплательщики, применяющие УСН, могут перейти на общий режим налогообложения, но такой переход не может быть осуществлен до окончания текущего налогового периода.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 млн. руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн. руб., такой налогоплательщик считается перешедшим на обычный режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

При этом налогоплательщик обязан в течении 15-ти дней по истечении периода, в котором произошло превышение, известить налоговый орган.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее, чем через год после утраты прав ее применения.

Налогоплательщики, применяющие УСН, вправе самостоятельно определять объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на расходы), от которого и зависит формирование облагаемой базы.

При любом из двух возможных объектов налогообложения организации и индивидуальные предприниматели определяют размер полученного ими дохода по двум направлениям:

- от реализации товаров, работ и услуг, а также имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

И те, и другие доходы определяются в порядке, установленном для расчета налога на прибыль. На этих же условиях определяются доходы, не учитываемые в целях налогообложения.

В случае выбора второй формы объекта налогообложения сумма доходов уменьшается на расходы.

Основные расходы – это расходы на приобретение и ремонт основных средств и нематериальных активов; на оплату труда и обязательное страхование работников и имущества; арендные платежи; суммы НДС по приобретенным товарам (работ, услуг), уплата процентов по кредитам и займам, другие расходы, установленные по аналогии с налогообложением прибыли и определенные статьей 346-16 НК РФ.

Правила определения и учета расходов на приобретение основных средств в целях налогообложения УСН в основном аналогичны условиям, действующим при исчислении единого сельскохозяйственного налога.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу и получения имущества или имущественных прав, т.е. применяется кассовый метод.

Расходами признаются затраты, после их фактической оплаты. Доходы и расходы, выражаемые в иностранной валюте,

пересчитываются по курсу Ц. Банка и учитываются в совокупности с доходами, выраженными в рублях.

Доходы, получаемые в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

При определении *налоговой базы* доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

*Налоговым периодом* является календарный год. *Отчетными периодами* признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

*Налоговые ставки* применяются в зависимости от объекта налогообложения. Если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 %. При определении объекта в виде дохода, уменьшенного на расходы, налоговая ставка устанавливается в размере 15 %.

Авансовые платежи налогоплательщиками, применяющими исчисление налога по доходам, осуществляются исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма исчисленного налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Налогоплательщики, применяющие объект налогообложения как доходы, уменьшенные на величину расходов исчисляют авансовые платежи исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с учетом ранее уплаченных квартальных авансовых платежей.

Допускается исчисление минимального размера налога для налогоплательщиков, применяющих в качестве объекта доход, равный 1 % облагаемой базы. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного налога в общем порядке меньше суммы исчисленного минимального налога.

Квартальные авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, по итогам налогового периода – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики УСН обязаны вести налоговый учет показателей, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога на основании книги учета доходов и расходов, форма которой утверждена Министерством финансов РФ.

### *Вопрос 2. Бухгалтерский учет и отчетность при УСН.*

В независимости от объекта, который используется компанией на УСН, порядок ведения учета прибыли является единым. В соответствии со статьей 346.15 Налогового кодекса, в состав прибыли включают: выручку от реализации продукции или услуг; доход, что является внереализационным.

Суммы внереализационных доходов являются своего рода штрафной санкцией. Отражение такой прибыли необходимо при зачислении сумм на расчетные счета или при поступлении в кассу.

Не учитывается такая прибыль:

- деньги и стоимость имущественных объектов, что получены как задаток или залог;
- взнос в уставной капитал;
- стоимость имущественного объекта, что был получен согласно посредническим договорам для реализации;
- заемные финансы.

Если компания перешла с объекта «Доходы» на «Доходы минус расходы», затраты, которые были при применении старого объекта, учитывать нельзя, точно так же, как и разницу сумм при ее выражении в условных единицах.

**ДОХОДЫ МИНУС РАСХОДЫ:** Компании с таким видом УСН имеют возможность платить налоги по ставке, что установлена субъектом РФ (ст. 346.20 п. 2 НК). Если организа-

ция желает воспользоваться такими правами, то нужно это зафиксировать в учетной политике. Необходимо вести учет материальных затрат.

Для этого стоит остановить выбор на методе оценивания покупной продукции:

- по цене единицы запаса;
- по средней цене;
- по цене первой покупки (ФИФО).

Такие же методы применимы для продукции, что покупалась в целях перепродажи.

Упрощенцы могут уменьшить базу налога на убытки, включить разницу минимального налога и налога, что исчислялся по общим правилам, в затраты следующего отчетного года. Решение также отражают в учетной политике.

Затраты группируются в соответствии со ст. 5 Положения о составе расходов на изготовление и продажу товара или услуг, что включаются в себестоимость продукции, и в правилах формирования финансового результата: расходы на материальные нужды; на оплату зарплаты; на соцнужды; на амортизацию ОС; на иные расходы.

При учете реализации товара или иных имущественных объектов используется счет 90 (для продаж), 45 (для отгруженных товаров), 62 (для проведения расчетов с покупателем и заказчиком).

Предприятия должны составлять рабочий план счетов бухучета. Если компания проводит немного операций, стоит применять упрощенный вид бухучета, когда используется не общий план счетов, а 22 основных счета. Единый налог на упрощенке нужно отражать на счетах:

51 Расчеты

68 Для налогового расчета и сбора

99 Для указания дохода и убытка предприятия

Используется две проводки, которые отражают начисление налога на спецрежиме:

Кт 68 Дт 99 По начисленному налогу

Кт 51 Дт 68 По выплаченному

Если по итогам налогового периода компания должна платить минимальный налог, то в уполномоченные структуры подается заявление о зачете авансов в счет такого налога.

Стоит использовать такие проводки при начислении минимального налога к уплате:

Дт 99 Кт 68 суб. Для проведения расчетов минимального налога – начислено минимальные налоги по результатам года

Дт 99 Кт 68 суб. Для определения сумм налога по упрощенке – сторнирована определенная сумма аванса по налогу УСН.

Разница минимального и единого налога в бухгалтерском учете не отражается.

Начисление единого налога при УСН (авансов) осуществляется по счету 99 (Дт), в котором указываются доходы и убытки, а также 68 (Кт) – для расчета по налогам и сборам.

Прибыль, что получена в течение года на счете 99 отражается так: по кредиту вписывают нарастающим итогом доход, по дебету – как он был использован.

По окончанию отчетного года на сумму использованного дохода уменьшают прибыль, а в отчетах указывают неиспользованные суммы.

При условии, что компания имеет убытки и использовано доход (на соцразвитие, премии и т. п.), сумму убытков оставляют на счете 99, а сумма, что использовалась на мероприятия, отражается как перерасход средств на счете 84 (для непокрытых убытков). Это возможно, если средств резервных капиталов недостаточно для их покрытия.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Кто может применять упрощенную систему налогообложения?
2. От чего зависит налоговая база для исчисления УСН?
3. Какие налоговые ставки применяют при упрощенной системе налогообложения?

### **Тема 5.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход**

#### **План лекции:**

1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.
2. Бухгалтерский учет и отчетность при ЕНВД.

*Вопрос 1. Экономическая сущность налога. Элементы налога.*

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности установлена главой 26-3 Налогового кодекса РФ.

В соответствии со ст. 346-26 НК РФ Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) может применяться в отношении следующих *видов предпринимательской деятельности*:

1. оказания бытовых услуг;
2. оказания ветеринарных услуг;
3. оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
4. розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 м<sup>2</sup>, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной площади торговли;
5. оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
6. оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 м<sup>2</sup>, а также через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;
7. оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;
8. размещения и распространения наружной рекламы;
9. оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими

ми для этих услуг общую площадь спальных помещений не более 500 м<sup>2</sup>, а также торговых мест на рынках и других местах торговли, не имеющих торговых залов.

*Юридические и физические лица* на территории РФ, занимающиеся перечисленными видами деятельности могут добровольно перейти на данный режим.

Характерной особенностью плательщиков этого налога, как и других плательщиков, облагаемых в условиях особого режима налогообложения, является освобождение их от уплаты налога на прибыль организаций, НДС (за исключением товаров, завозимых по импорту). Индивидуальные предприниматели не уплачивают налог на доходы физических лиц и налог на имущество, используемое в целях деятельности, облагаемой Единым налогом на вмененный доход.

Остальные налоги, взимаемые на территории РФ, уплачиваются на общих основаниях. Следует иметь в виду, что если предприятия и организации, наравне с деятельностью, облагаемой ЕНВД, осуществляют и другие виды деятельности, то возникает необходимость ведения раздельного учета.

Плательщики единого налога на вмененный доход не освобождаются от обязанностей агентов по начислению и уплате налога на доходы физических лиц относительно сумм выплаты вознаграждений за выполненные работы физическими лицами. Кроме того, за ними сохраняется обязанность уплаты обязательных взносов на формирование страховой части пенсионного фонда.

*Объектом налогообложения* по единому налогу является вмененный доход (ВД), рассчитываемый с учетом совокупности факторов, влияющих на его получение, в частности:

1. базовая доходность (Бд) – условная месячная доходность на единицу физического показателя, характеризующего вид деятельности в различных сопоставимых условиях (площадь, численность работников, количество автомобилей и т.д.);

2. корректирующие коэффициенты базовой доходности:

$K_1$  – коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары в РФ, публикуемый Правительством РФ;

$K_2$  – коэффициент, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, определяе-

мый представительными органами муниципалитетов для всех категорий налогоплательщиков.

Коэффициент  $K_2$  определяется на календарный год в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Сумма вмененного дохода определяется как произведение базовой доходности умноженной на количество физических единиц и умноженной на коэффициенты (последовательно) и на число месяцев налогового периода.

*Налоговым периодом* по единому налогу на вмененный доход признается квартал. *Ставка налога* – 15 % величины вмененного дохода.

Исходя из показателей, участвующих в исчислении налога расчет осуществляется по формуле:

$$1. \text{ВД} = \text{Бд} \times \text{количество физических ед.} \times (K_1, K_2) \times 3$$

$$2. \text{ЕНВД} = \text{ВД} \times 15 \%$$

Исчисленная сумма налога по итогам налогового периода налогоплательщиками уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за этот период, а также на сумму фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Уплата налога производится по итогам налогового периода не позднее 25 числа первого месяца, следующего налогового периода.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 20 числа первого месяца, следующего налогового периода.

## *Вопрос 2. Бухгалтерский учет и отчетность при ЕНВД*

При начислении ЕНВД предприниматели используют систему проводок, которые заносятся в Книгу учета денежных поступлений и затрат или в Главный журнал.

В настоящее время в бухгалтерии используется всего одна ключевая проводка начисления ЕНВД для организаций и

частных предпринимателей в том случае, если этот процесс происходит вручную, а именно: Д 99 «Прибыли и убытки» К 68 «Расчеты по налогам и сборам». По сути, именно на счету 99 аккумулируется весь доход, который получила компания за определенный период от временной деятельности, который должен быть передан в казну в виде налога (с учетом установленной ставки).

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Каковы отличия единого налога на вмененный доход от других форм налогообложения специальных режимов.
2. Сущность вмененного дохода и порядок его расчета.
3. Показатели, используемые при исчислении вмененного дохода.
4. Порядок установления и введения ЕНВД.
5. От каких налогов освобождаются организации, работающие в режиме единого налога на вмененный доход.
6. Понятие базовой доходности и ее установление.
7. Ставка, порядок исчисления налога.
8. Взаимозависимость расчетов по ЕНВД и страховой части пенсионного фонда для предприятий, уплачивающих ЕНВД.
9. Налоговый период и порядок расчетов с бюджетом.

### **Тема 5.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции**

#### **План лекции:**

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции – особая система налогообложения, специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом от 30.12.1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции». Действие подобного режима выгодно как инвестору, так и государству: первый имеет благоприятные условия для вклада средств в поиск, разведку, а также добычу полезных ис-

копаемых; государство приобретает гарантии получения части прибыли от этой деятельности. Режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Для применения к таким соглашениям данного режима необходимо чтобы соглашение отвечало следующим требованиям:

- было заключено после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции в порядке и на условиях, которые определены п.2 ст.4 указанного ФЗ, и признания аукциона несостоявшимся;
- при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п.2 ст. 8 ФЗ, доля государства составляет не менее 32 % от общего количества произведённой продукции;
- предусматривается увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

Обычно соглашение о разделе продукции является договором, заключенным между Государством и предприятием (которое привлекли на данный объект по условиям конкурса), что обуславливает доленое участие Государства в разработке данного месторождения (не менее 25%), взамен компания получает право на возмещение расходов на определенных условиях прописанных в НК РФ.

Этот факт позволяет Государству привлекать инвестиции к "непривлекательным" месторождениям, а также пополнить казну за счет не налоговых поступлений.

*Налогоплательщиком* и *плательщиком* сборов при данном налоговом режиме является инвестор. *Налогоплательщик* и *плательщик* обязан:

1. Уплачивать соответствующие налоги и сборы, предусмотренные данным налоговым режимом, а также иные налоги и сборы, от уплаты которых не освобождает данный налоговый режим и которые обусловлены иными нормативно-правовыми актами.

2. Предоставить в налоговый орган соглашение о разделе продукции.

3. Предоставить в налоговый орган решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом «О недрах» и признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Налогоплательщик и плательщик сборов может возложить свои обязанности на оператора, под которым понимаются созданные инвестором для этих целей на территории Российской Федерации филиалы или юридические лица либо привлекаемые инвестором для этих целей юридические лица, а также иностранные юридические лица, осуществляющие свою деятельность на территории РФ.

Данный налоговый режим *предусматривает замену* уплаты совокупности налогов и сборов, за исключением тех, которые предусмотрены пунктом 7 статьи 346.35 НК, разделом произведённой продукции в соответствии с условиями соглашения. В частности налогоплательщик и плательщик сборов освобождаются:

1. от уплаты региональных и местных налогов (по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления);

2. налога на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашением;

3. таможенных пошлин;

4. транспортного налога (при условии использования имущества и транспорта исключительно для работ по соглашению).

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Необходимость введения специального налогового режима при реализации соглашений о разделе продукции (СРП).

2. Экономическое содержание, налогоплательщики СРП.

3. Особенности системы налогообложения при выполнении СРП.

4. Гарантии инвестору при реализации СРП.
5. Возмещаемые и не возмещаемые затраты инвестора.

## **Раздел 6. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и социальное обеспечение**

### **План лекции:**

1. Нормативная база и плательщики взносов во внебюджетные фонды.
2. Облагаемые и необлагаемые доходы.
3. Формирование налоговой базы по взносам.
4. Бухгалтерский учет отчислений во внебюджетные фонды.

#### *Вопрос 1. Нормативная база и плательщики взносов во внебюджетные фонды*

Обязательные страховые взносы начисляются в три внебюджетных фонда: Пенсионный (ПФР), Медицинский (ФФОМС) и Фонд социального страхования (ФСС).

Суть обязательного страхования в следующем. Плательщик делает регулярные платежи, а фонд при наступлении страхового случая производит установленные законом выплаты. Например, при достижении человеком пенсионного возраста ПФР начисляет ему пенсию, в случае болезни ФСС выплачивает пособие по больничному листу и проч.

Существует четыре вида страховых взносов.

1. Первый вид – пенсионные взносы (взносы в ПФР). Они делятся на две части: взносы на страховую часть пенсии и взносы на накопительную часть пенсии.

2. Второй вид – медицинские взносы (взносы в ФФОМС).

3. Третий вид – взносы в ФСС на обязательное соцстрахование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. За счет этих взносов Фонд соцстраха выплачивает пособия по больничным листам и декретные пособия.

4. Четвертый вид – взносы в ФСС по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Неофициальное их название – взносы «на травматизм».

Регулируются Федеральным законом от 24.07.09 № 212 (далее – Закон № 212-ФЗ). Начисление и уплата взносов «на травматизм» регулируется Федеральным законом от 24.07.98 № 125-ФЗ (далее – Закон № 125-ФЗ).

*Платят взносы:*

- организации, которые начисляют зарплату сотрудникам и (или) выплачивают вознаграждение подрядчикам – физическим лицам;
- индивидуальные предприниматели, которые начисляют зарплату наемным работникам и (или) выплачивают вознаграждение подрядчикам – физическим лицам;
- физические лица без статуса ИП, которые начисляют зарплату наемным работникам и (или) выплачивают вознаграждение подрядчикам – физическим лицам;
- индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (адвокаты, нотариусы и проч.); то есть те, кто трудится «на себя», а не на работодателя.

Доходы, начисленные работникам организации в виде выплат и вознаграждений в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, облагаются взносами во внебюджетные фонды.

При этом имеются в виду гражданско-правовые договоры, заключенные с физическими лицами, которые не являются индивидуальными предпринимателями. Это могут быть договоры на выполнение работ, оказание услуг, а также лицензионные договоры, договоры авторского заказа и прочие, связанные с интеллектуальной собственностью.

## *Вопрос 2. облагаемые и необлагаемые доходы*

К выплатам и вознаграждениям, *облагаемым взносами*, в частности, относятся:

- заработная плата;
- надбавки и доплаты (например, за выслугу лет, стаж работы, совмещение профессий, работу в ночное время и т. д.);
- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (например, за работу в пустынных и безводных местностях, высокогорных районах);

- премии и вознаграждения;
- оплата (полная или частичная) организацией за своего работника товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав);
- выплаты и вознаграждения в виде товаров (работ, услуг).

Взносами облагается общая сумма дохода, которую работник получил от организации, уменьшенная на сумму тех доходов, которые взносами не облагаются.

Доход по договорам, связанным с интеллектуальной собственностью (договоры авторского заказа, издательский лицензионный договор, прочие), может быть уменьшен на документально подтвержденные расходы.

Если расходы не подтверждены документально, то доход можно уменьшить на сумму нормативного вычета. Полученная величина облагаемого взносами дохода работника является базой для исчисления взносов по конкретному работнику:



*Доходы, не облагаемые взносами:*

1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с федеральным законодательством, законами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в частности:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие в связи с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием;
- пособие по беременности и родам;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- пособие по безработице;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;

- единовременное пособие при рождении ребенка;
- социальное пособие на погребение и др.

2. Все виды компенсационных выплат, установленных федеральным законодательством, законами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления в пределах норм, связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья (кроме морального вреда);
- с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг (работникам образования, военнослужащим, судьям, работникам прокуратуры, работникам-вахтовикам), питания и продуктов (на работах с вредными условиями труда), топлива или соответствующего денежного возмещения (работникам угольной промышленности).
- с оплатой стоимости, выдачей или выплатой денег взамен полагающегося натурального довольствия (бесплатное питание членам экипажей судов в пределах норм;
- с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, которые получают спортсмены и работники физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, и спортивные судьи во время участия в спортивных соревнованиях;
- с увольнением работников (например, компенсацию руководителю организации в случае прекращения с ним трудового договора, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск.
- с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников.
- с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по гражданско-правовым договорам (например, возмещение стоимости проезда, оплата проживания исполнителю – при необходимости и документальном подтверждении);
- с трудоустройством работников, уволенных в связи с сокращением численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации (выплаты согласно статье 178 Трудового кодекса: выходное пособие, средний месячный заработок за два

месяца периода трудоустройства, средний месячный заработок за третий месяц со дня увольнения, если в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в службу занятости и не был ей трудоустроен в течение этих месяцев;

- с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность. Исключение: денежные выплаты за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат «за молоко»; выплаты в иностранной валюте взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания и выплаты в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов на международных рейсах; компенсационная выплата за неиспользованный отпуск, выплачиваемая взамен части основного отпуска, превышающей 28 календарных дней.

### 3. Материальная помощь:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ.
- работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи - супруг, родителей, детей, усыновителей и усыновленных;
- работникам при рождении (усыновлении/удочерении) ребенка – в течение первого года после рождения (усыновления/удочерения), но не более 50 000 рублей на каждого ребенка.

4. Доходы членов семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера от реализации предметов традиционных промыслов.

### 5. Страховые платежи (взносы) по договорам:

- на обязательное страхование работников в порядке, установленном законодательством РФ;
- добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц;

- на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности;
- добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;
- негосударственного пенсионного обеспечения.

6. Суммы взносов работодателей, уплаченные работодателем в пользу работника на накопительную часть его трудовой пенсии. Ограничение - не более 12 000 рублей в год в расчете на одного работника.

7. Суммы взносов работодателей, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о дополнительном социальном обеспечении (дающие право на ежемесячную доплату к пенсии) отдельных категорий работников:

в угольной промышленности (непосредственно занятых полный рабочий день на подземных и открытых горных работах по добыче угля и сланца и на строительстве шахт, горнорабочих очистных забоев, проходчиков, забойщиков на отбойных молотках, машинистов горных выемочных машин);

членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации.

8. Стоимость проезда сотрудников, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, к месту проведения отпуска и обратно: бюджетники - в соответствии с законодательством РФ, не относящихся к бюджетной сфере – на основании трудовых и (или) коллективных договоров. Кроме того, для работников бюджетной сферы не облагается взносами стоимость проезда неработающих членов их семей (мужа, жены, несовершеннолетних детей, фактически проживающих с работником), а также оплата стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов на человека к месту отдыха и обратно.

9. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств

избирательных фондов кандидатов на выборные государственные должности.

10. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РФ, если она выдается им во временное пользование, ее стоимость числится на балансе организации, выдается для использования только на работе при выполнении трудовых функций и сдается работниками при увольнении (то есть право собственности на одежду остается у компании).

11. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников: судьям - оплата стоимости проезда к месту отдыха и обратно; студентам, обучающимся по заочной форме в государственных аккредитованных вузах, – оплата проезда один раз в учебном году к месту выполнения лабораторных работ, сдачи зачетов и экзаменов, подготовки и защиты дипломного проекта (работы).

12. Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не более 4000 рублей на одного работника за расчетный период.

13. Суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников (как правило, по инициативе работодателя).

14. Суммы, выплачиваемые работникам на возмещение затрат по уплате процентов по заемным средствам, полученным ими на приобретение и (или) строительство жилого помещения (без ограничений по сумме).

15. Суммы денежного довольствия и иных выплат, получаемые в соответствии с законодательством РФ:

военнослужащими;

лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел РФ, федеральной противопожарной службы;

лицами начальствующего состава федеральной фельдшерской связи;

сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенных органов и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

16. Суммы выплат и иных вознаграждений по договорам в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории РФ. Есть исключение: если они работают по бессрочным трудовым договорам или срочным трудовым договорам сроком не менее шести месяцев (за исключением высококвалифицированных специалистов), их доходы подлежат обложению обязательными взносами в ПФР.

17. Выплаты при командировках как в пределах, так и за пределами территории России:

- суточные (в размере, установленном в коллективном договоре);
- фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд до места назначения и обратно;
- сборы за услуги аэропортов (кроме услуг VIP-залов);
- комиссионные сборы;
- расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения, пересадок;
- расходы на провоз багажа;
- расходы по найму жилого помещения;
- расходы на оплату услуг связи;
- сборы за оформление и регистрацию служебного загранпаспорта;
- визовые сборы;
- расходы при обменных операциях с наличной иностранной валютой.

18. Выплаты прокурорам, следователям, судьям федеральных судов и мировым судьям в части взносов, подлежащих уплате в ПФР.

19. Выплаты в пользу обучающихся в образовательных учреждениях среднего профессионального, высшего профессионального образования по очной форме обучения за деятельность, осуществляемую в студенческом отряде по трудовым или гражданско-правовым договорам, в части взносов, подлежащих уплате в ПФР.

20. Вознаграждения по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественных прав), а также передача имущества (имущественных прав) в пользование.

### Вопрос 3. Формирование налоговой базы по взносам

Организации и ИП отдельно рассчитывают базу для каждого сотрудника и для каждого подрядчика. *Облагаемая база* рассчитывается нарастающим итогом с начала расчетного периода, который соответствует одному календарному году. Другими словами, базу определяют в течение периода с 1 января по 31 декабря текущего года, затем расчет облагаемой базы начинается с нуля. Базу определяют по истечении каждого месяца после начисления зарплаты.

Облагаемая база по медицинским взносам, а также взносам на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством не должна превышать предельную величину. Ее значение утверждено законом и ежегодно индексируется постановлением Правительства РФ. Так предельная величина базы для начисления страховых взносов в Фонд Соцстраха (ФСС) в 2015 году составит 670 тысяч рублей в год. База для начисления страховых взносов в Пенсионный Фонд (ПФР) в 2015 году составит 711 тысяч рублей.

База по взносам «на травматизм» также не лимитируется, причем пониженный тариф здесь не предусмотрен.

#### Страховые тарифы

Для большинства плательщиков в период с 2014 по 2016 год действуют тарифы взносов, указанные в таблице 15.

Таблица 15. Страховые тарифы во внебюджетные фонды

База для начисления страховых взносов	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22%	2,9%	5,1%
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10%	0%	0%

Для некоторых категорий плательщиков установлены пониженные тарифы. Так, «упрощенщики», которые занимаются определенными видами деятельности (производство пищевых продуктов, текстильное производство и пр.), в 2014-2018 годах платят только взносы в ПФР по ставке 20 процентов. По взносам в ФФОМС и ФСС по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством установлены нулевые тарифы.

Для отдельных категорий работников введены повышенные тарифы по взносам в ПФР. Например, в 2015 году в отношении доходов сотрудников, занятых на подземных работах, в горячих цехах и на работах с вредными условиями труда, нужно применять тариф, увеличенный на 6 процентов. Причем повышенная ставка применяется даже к доходам, превышающим предельную величину.

Тарифы по взносам «на травматизм» зависят от класса профессионального риска, присвоенного организации или предприятию. Например, для оптовых торговцев пищевыми продуктами установлен первый класс риска и соответствующий ему страховой тариф 0,2%.

ИП в обязательном порядке платят пенсионные и медицинские взносы в фиксированном размере, который не зависит от доходов предпринимателя.

Для глав крестьянских (фермерских) хозяйств размер платежа в ПФР не зависит от величины доходов. Платеж равен МРОТ, умноженному на тариф и умноженному на 12 месяцев. Данная величина умножается на количество всех членов хозяйства, включая его главу.

Значение платежа в ПФР, установленное на 2015 год, составляет: для ИП и прочих «индивидуалов» (за исключением глав крестьянских хозяйств), 18 610,80 руб. плюс 1% от доходов свыше 300 000 руб. Для глав крестьянских (фермерских) хозяйств значение платежа в ПФР равно 18 610,80 руб. вне зависимости от величины доходов.

Фиксированные платежи в медицинский фонд для всех, включая глав крестьянских хозяйств, рассчитываются по следующей формуле: минимальный размер оплаты труда на начало

года, за который платятся взносы, умноженный на тариф взносов в ФОМС и умноженный на 12 месяцев.

Значение фиксированного платежа в ФФОМС, установленное на 2015 год, составляет 3 650,58 руб.

Если календарный год отработан не полностью, размер фиксированных платежей пересчитывается исходя из фактически отработанного времени.

Взносы в ФСС по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством уплачиваются только на добровольной основе. Это значит, что ИП по собственному выбору может отказаться от данного вида страхования и не платить взносы. Но при желании он вправе застраховаться, и тогда ему придется перечислять фиксированные платежи в ФСС. В 2015 году их величина равна 2075,82 руб. Взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний «за себя» не платятся.

Если деятельность временно приостановлена из-за отпуска по уходу за ребенком до 1,5 лет, за инвалидом или пожилым человеком, из-за военной службы по призыву или из-за пребывания за границей супругом военнослужащим или дипломатом, то фиксированные платежи за время приостановки не платятся.

Ежемесячные обязательные платежи по пенсионным, медицинским взносам, а также взносам по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством перечисляются не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начислен платеж. Так, ежемесячный платеж за август необходимо перечислить не позднее 15 сентября, платеж за сентябрь – не позднее 15 октября и т.д.

Взносы «на травматизм» с зарплаты персонала перечисляются в срок, установленный для получения зарплаты за истекший месяц. Если уплата взносов «на травматизм» предусмотрена гражданско-правовым договором, то деньги в ФСС переводятся в сроки, указанные в договоре.

Платежи необходимо перечислять отдельно в каждый из фондов. При этом на два платежа в ФСС – «на травматизм» и по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – нужно оформить две самостоятельные платежки. Работодатели должны перечислять всю сумму взносов

одной платежкой с указанием КБК, предназначенного для учета взносов на страховую часть пенсии. Получив взносы, работники ПФР самостоятельно распределяют их на страховую и накопительную части.

ИП перечисляют пенсионные взносы в следующие сроки. Взносы в размере однократного МРОТ, умноженного на 12 и умноженного на соответствующий тариф, нужно заплатить до 31 декабря текущего года. Взносы, исчисленные с суммы, превышающей 300 000 руб., нужно перечислить не позднее 1 апреля следующего года.

Медицинские взносы ИП перечисляют не позднее 31 декабря текущего года. А те из них, кто добровольно застраховался на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в срок не позднее 31 декабря текущего года делают перечисления в ФСС.

#### *Вопрос 4. Бухгалтерский учет отчислений во внебюджетные фонды*

Для получения сведений о взносах счет 69 «Расчеты по социальному страхованию» подразделяют на три субсчета, а именно:

- 69.1 – сведения о перечислениях в ПФР;
- 69.2 – сведения о перечислениях в ФСС;
- 69.3 – сведения о перечислениях в ФФОМС.

Субсчет 69.2 дополнительно разбивают на счета второго порядка:

- 69.2.1 – соцстрахование;
- 69.2.2 – страхование от травматизма.

Такая группировка по счетам позволяет отслеживать все перемещения денежных средств по каждому из фондов. После 2014 года подразделение субсчетов 69.1 и 69.3 на дополнительные уже не требуется в связи с изменением законодательства.

Согласно п. 1 ст. 3 Закона 212-ФЗ на счета ПФР поступают взносы не только в ПФР, но и в ФФОМС. ПФР обеспечивает контроль правильности исчисления взносов по РСВ-1 и их своевременное поступление. ПФР и ФФОМС осуществляют обмен информацией по взносам.

Перечисление страховых взносов производят ежемесячно не позднее 15-го числа следующего за начислением месяца (п. 5 ст. 15 Закона № 212-ФЗ). При перечислении денежных средств на оплату взносов по дебету указывают номер субсчета соответствующего фонда, а по кредиту – счет 51, на котором отражают расчетные счета фирмы. Проводка по уплате взносов (на примере пенсионного фонда) следующая: Дт 69.1 Кт 51. Аналогично делают проводки и для других субсчетов каждого из фондов.

Перечисление страховых взносов по каждому из фондов должно проводиться отдельными платежными поручениями. При уплате взносов в фонды нужно обратить особое внимание на сроки их оплаты. За несвоевременное перечисление страховых взносов организациям начисляют пени. Пени рассчитывают за каждый день просрочки оплаты со дня, следующего за сроком оплаты. Величину процента пени берут из расчета 1/300 ставки рефинансирования ЦБ.

Если организация не представила также и расчет по взносам в соответствующий фонд, то дополнительно будет выписан штраф. Он составит 5% за каждый месяц просрочки. Его рассчитывают от суммы начисленных взносов за последние 3 месяца. Максимальный штраф – 30% от этой суммы, минимальный – 1 000 руб.

Когда бухгалтеру нужно начислить пособие по временной нетрудоспособности из средств социального страхования, используют проводку: Дт 69.2.1 Кт 70.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Экономическое содержание отчислений во внебюджетные фонды.
2. Законодательная база по отчислениям.
3. Кто является плательщиком отчислений по фондам?
4. Какие выплаты являются объектом обложения?
5. Как формируется налоговая база по отчислениям?
6. Доходы, которые не являются объектом обложения.
7. Ставки налога.
8. Налоговые льготы.
9. Как уплачивают страховые взносы ИП?

## Список использованной литературы:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402 –ФЗ от 06.12.2011.
2. Федеральный закон от 24.07.2009г № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».
3. Федеральный закон от 24.07.1998 N 125-ФЗ (ред. от 01.12.2014, с изм. от 30.09.2015) "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".
4. ФЗ РФ от 2 апреля 2014 года № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации".
5. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению. № 94-н.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в редакции последующих законов), часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции последующих законов).
7. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».
8. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебник/ Богаченко В.М., Кириллова Н.А. / Ростов н/Д: Феникс – 2013 г.
9. Лебедева Е. М. Бухгалтерский учет. Практикум : учеб. пособие для СПО /Лебедева Е. М. , - М. :Академия, 2013. - 176 с. - (Среднее профессиональное образование).
10. Самохвалова Ю. Н. Бухгалтерский учет. Практикум: учеб. пособие для СПО / Самохвалова Ю. Н., - М. :ФОРУМ ; ИНФРА-М, 2013. - 232 с. - (Профессиональное образование).
11. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит: учеб. пособие для бакалавров /Дмитриева И. М., - М. :Юрайт, 2013. - 306 с. - (Бакалавр. Базовый курс).
12. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: теория и практика : учеб. пособие /Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г. - М. :Прспект, 2013. - 520 с.
13. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение: учебник /Скворцов О. В., - М. :Академия, 2014. - 272 с.
14. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение. Практикум : учеб. пособие /Скворцов О. В., - М. :Академия, 2014. - 208 с.
15. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение : учеб. для СПО /Скворцов О. В., - М. :Академия, 2013. - 272 с. - (Среднее профессиональное образование. Экономика и управление).
16. [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) - Официальный сайт Федеральной налоговой службы.
17. [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) - Министерство финансов Российской Федерации.
18. [www.nalogkodeks.ru](http://www.nalogkodeks.ru) - Сайт журнала Налоговая политика и практика.
19. Справочно-правовая система «Гарант».
20. Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

Учебное издание

Скоробогатая Т.В.

ПМ 03. Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

учебное пособие

Редактор Осипова Е.Н.

---

Подписано к печати 09.11.2015 г. Формат 60х84 1/16  
Бумага печатная. Усл. п.л. 9.06. Тираж 25 экз. Изд. № 3818.

---

Издательство Брянского государственного аграрного университета  
243365 Брянская обл., Выгоничский район, с. Кокино, Брянский ГАУ