Заполняем декларацию по налогу на прибыль

Декларация по налогу на прибыль за 9 месяцев в этом году необычна. В старую форму бухгалтер должен вложить новое содержание. О нюансах, которые нужно учесть при подготовке к составлению отчета, мы расскажем в нашей статье. // О. Курбангалеева, аудитор. Журнал "Практическая бухгалтерия" № 10, октябрь 2005 г.

// О. Курбангалеева, Аудитор

Начиная с июля в каждом номере «Практической бухгалтерии» мы старались знакомить вас с поправками, которые Федеральный закон от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ внес в главу 25 Налогового кодекса. Главным образом, в наших статьях речь шла об изменениях, имеющих обратную силу. Сейчас, когда отпускной период позади и бухгалтеры приступают к подготовке деклараций за 9 месяцев, самое время еще раз напомнить о трудностях, которые могут возникнуть при расчете налога на прибыль в вашей организации.

Это обязательно

Заполняя декларацию по налогу на прибыль за полугодие, бухгалтеры сомневались, учитывать при составлении отчета положения Закона № 58-ФЗ или нет. Проблема возникла из-за того, что с 15 июля (когда этот закон вступил в силу) у налогоплательщиков появилось право пересчитать свои доходы и расходы и подать уточненные налоговые декларации как за текущий, так и за три предыдущих года.

Практика показала, что очень немногие организации решили пересчитать налоговую базу за полугодие. Это логично. Во-первых, сначала нужно было тщательно изучить все положения нового закона. Во-вторых, определить, какие из них подлежат обязательному применению, а какие оставляют налогоплательщикам право выбора. В-третьих, по нормам, допускающим альтернативу, следовало выбрать наиболее оптимальный вариант. Причем оптимальный не только с позиций уменьшения налога, но и с точки зрения минимизации затрат на ведение учета.

Словом, работа предстояла большая. Поэтому Минфин не стал торопить бухгалтеров. Фирмам, которые отчитываются по налогу на прибыль ежеквартально, все изменения разрешается отразить в декларации за 9 месяцев (письмо от 6 июля 2005 г. № 03-03-02/18). Время подходит. Давайте проанализируем, что конкретно нужно сделать перед тем, как составить этот отчет.

Чтобы облегчить работу бухгалтера, все изменения, которые обязательно нужно учесть при подготовке деклараций, мы свели в таблицу. В последней графе показано, как те или иные поправки повлияют на величину налогооблагаемой прибыли.

Если в результате пересчета у организации возрастут доходы (или уменьшатся расходы), то за период с начала года возникнет недоимка по налогу на прибыль. Пени на нее начисляться не будут. Об этом сказано в уже упомянутом письме Минфина.

Бухгалтерам организаций, в составе которых есть обособленные подразделения, следует обратить внимание на уточненный порядок распределения налога (ст. 288 НК РФ).

С 1 января 2005 года сумма налога на прибыль зачисляется в федеральный бюджет (ставка - 6,5%) и бюджеты субъектов РФ (ставка - 17,5%). Федеральную часть налога полностью платит головная организация. В региональные бюджеты налог поступает как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения каждого филиала. При этом неважно, имеет обособленное подразделение самостоятельный баланс или нет.

В связи с поправками, которые внесены в пункт 2 статьи 288, налоговая база в целом по организации не изменится. Но из-за того, что уточнен алгоритм расчета доли прибыли по обособленным подразделениям, может измениться величина налога, которая подлежит уплате в региональные бюджеты. В результате сложится переплата по налогу на прибыль в бюджет одного субъекта РФ и недоимка перед бюджетом другого региона. Этого тоже не надо бояться. Как уже говорилось, пеней в этом случае не будет, а по итогам 9 месяцев ситуация должна выправиться.

Менять ли учетную политику?

Среди поправок, вступивших в силу в июле, но действующих с начала года, есть и такие, которые при составлении декларации за 9 месяцев можно не учитывать. Законодатели предоставили организациям право выбора в решении следующих вопросов:

- разделение расходов на прямые и косвенные (п. 1, 2 ст. 318 НК РФ);
- распределение прямых расходов между незавершенным производством и готовой продукцией (п. 1 ст. 319 НК РФ);
- формирование покупной стоимости товаров в торговых организациях (ст. 320 НК РФ).

Суть поправок заключается в том, что состав прямых расходов, который раньше был жестко закреплён непосредственно в кодексе, теперь может варьироваться по усмотрению организаций. В принципе это удобно, потому что позволяет сблизить правила бухгалтерского и налогового учета затрат. Например, помимо расходов на оплату труда и ЕСН к прямым затратам теперь можно отнести и пенсионные взносы, которые начисляются на «прямую» зарплату производственного персонала (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Но есть и неудобства. Дело в том, что состав прямых расходов должен быть закреплён в учетной политике организации. И если бухгалтер решил воспользоваться предоставленным ему правом уже сейчас, то придется внести изменения в налоговую учетную политику с начала 2005 года.

«Плюс» такого подхода очевиден: в будущем трудозатраты на ведение бухгалтерского и налогового учета уменьшатся в два раза. «Минусов» больше, но все они единовременны. Для начала нужно пересчитать налоговую базу за истекшие отчетные периоды. Вдобавок инспекторы скорее всего потребуют составить уточненные декларации за I квартал и полугодие. Наконец, к декларации за 9 месяцев нужно будет приложить уточненную учетную политику, утвержденную руководителем предприятия.

Получается, что пересматривать перечень прямых и косвенных расходов целесообразнее с 1 января 2006 года.

На усмотрение организаций передан и порядок распределения прямых расходов между «незавершенкой» и готовой продукцией. Его тоже нужно прописать в учетной политике.

Кроме того, в учетной политике нужно закрепить механизм распределения прямых расходов между видами продукции. Имеются в виду те затраты, которые невозможно отнести к конкретному производственному процессу.

До выхода в свет Закона № 58-ФЗ затраты торговых предприятий на доставку, хранение и предпродажную подготовку товаров можно было учитывать в составе издержек обращения. Поправки, внесенные в статью 320, позволили включать эти расходы в покупную стоимость. Таким образом, теперь налоговые правила формирования стоимости товаров в торговле разрешено приравнивать к бухгалтерским.

Для этого тоже надо внести изменения в учетную политику. Причем нужно помнить, что порядок оценки покупных товаров должен оставаться неизменным в течение как минимум двух лет. Если организация решит, что включать транспортные и складские расходы в стоимость товаров не надо, менять учетную политику и пересчитывать налог с начала года не придется. Но тогда и в следующем году она будет вынуждена применять тот же порядок, что и сейчас.

В более выгодное положение попали организации, которые занимаются оказанием услуг. С 1 января 2005 года они вообще могут не распределять прямые расходы на остатки незавершенного производства, а полностью учитывать их при расчете налога на прибыль. Естественно, таким предприятиям целесообразно закрепить в учетной политике именно это положение.

внимание

Если организация уточняет доходы и расходы в связи с «обязательными» поправками, корректировать налоговую учетную политику на 2005 год не нужно. Ведь, формируя учетную политику, бухгалтер выбирает один из нескольких способов учета, предусмотренных законодательством или нормативными актами. Поскольку перечисленные изменения не дают организациям никакого выбора, они не должны затрагивать положения учетной политики.

мнение

Владимир Мещеряков, руководитель авторского коллектива книги «Годовой отчет-2005»:

«Подготовка декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев - важный и ответственный момент в работе бухгалтера. Тем более в текущем году, когда в отчете надо отразить целый ряд изменений, внесенных в Налоговый кодекс.

И все же переоценивать значение промежуточной декларации я бы не стал. Даже если сейчас вы неправильно рассчитаете сумму налога, фирма ничем особенным не рискует. Ведь по итогам 9 месяцев в бюджет перечисляется всего лишь очередной авансовый платеж. И если в IV квартале бухгалтер ошибется, и организация заплатит в казну меньше, чем нужно, оштрафовать ее инспекторы не смогут. Дело в том, что ответственность за неуплату или неполную уплату налога (ст. 122 НК РФ) на авансовые платежи не распространяется. Такое разъяснение содержится в информационном письме Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71. Поскольку налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год, наказать фирму за искажение налоговой базы и суммы налога можно будет только по годовой декларации. Именно она должна отражать окончательные суммы доходов, расходов и налоговых обязательств».

внимание

Схема распределения прямых расходов, установленная учетной политикой, должна применяться не менее двух лет. Это значит, что порядок, который организация выберет на 2005 год, надо будет использовать и в 2006 году. Соответственно если сейчас бухгалтер решит оставить действовавший порядок без изменений, то скорректировать механизм распределения прямых затрат можно будет не раньше, чем с 1 января 2007 года.

Изменения, которые нужно учесть при составлении декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2005 года

**Каких
организаций
касаются
изменения**

**Положения
главы 25
Налогового
кодекса**

Что изменилось

**Как изменится
налоговая база
после пересчета**

Акционеров
(участников)

п. 1 ст. 250

Из состава внереализационных доходов исключен доход, который направляется на оплату допо

Уменьшится

подп. 2 п. 1
ст. 277

У налогоплательщиков-акционеров не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (иму

Уменьшится/

увеличится

п. 4, 5, 6
ст. 277

Установлен порядок определения стоимости акций, полученных акционерами при реорганизаци

Эмитентов

подп. 1 п. 1
ст. 277

У эмитента не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в ка

Уменьшится/

увеличится

Владельцев
ценных бумаг,
номинарованных
в валюте

п. 11 ст. 250

(действует
с 1 января
2002 года)

Не признается доходом положительная курсовая разница, возникшая от переоценки ценных бумаг

Уменьшится

Подп. 5 п. 1
ст. 265
(действует
с 1 января
2002 года)

Не признается внереализационным расходом отрицательная курсовая разница от переоценки ценных бумаг

Увеличится

Имеющих
задолженность
перед бюджетом

подп. 21 п. 1
ст. 251

Не уменьшает налоговую базу задолженность организации перед бюджетом по пеням и штрафам

Увеличится

подп. 2 п. 1
ст. 265

К внереализационным расходам относятся проценты, уплачиваемые в связи с реструктуризацией

Уменьшится

Связанных с
переработкой,
транспортировкой,
хранением и
реализацией
материальных
ценностей

подп. 2 п. 7
ст. 254

(действует
с 1 января
2002 года)

В составе расходов организация может учесть потери от недостачи и порчи при хранении и тра

Уменьшится

Правопреемники
реорганизованных
предприятий

п. 3 ст. 251

В составе доходов не учитывается стоимость имущества, имущественных и неимущественных пр

Уменьшится

п. 2.1 ст. 252

Расходами признаются стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных прав, имен

Уменьшится/
увеличится

п. 14 ст. 259

Срок полезного использования основных средств, бывших в употреблении и полученных в ходе р

Имеющих
обособленные
подразделения

абз. 3 п. 2
ст. 288

Изменен порядок определения доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения о

На общую
сумму налога
не влияет

Импортеров
и экспортеров

подп. 1 п. 1
ст. 264

Таможенные пошлины и сборы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством

Уменьшится

Пользующихся
услугами
вневедомственной
охраны МВД

подп. 6 п. 1
ст. 264

Услуги вневедомственной охраны учитываются в составе прочих расходов, связанных с произво

Уменьшится

Устроителей
лотерей

подп. 19.1 п. 1
ст. 265

Целевые отчисления от лотерей относятся к внереализационным расходам

Уменьшится

Формирующих
резерв по
сомнительной
задолженности

п. 1 ст. 266

При формировании резерва по сомнительной задолженности не учитывается дебиторская задол

Увеличится