

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,
Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.
Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .
Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.
Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

ГОДОВОЙ ОТЧЕТ 2007

Под редакцией А.В. Касьянова

Директор знает, аудитор умеет, бухгалтер делает

ГODOBOЙ OTЧET 2007

Экспертный совет

под руководством А.В. Касьянова:

***Е.В. Белоусова, В.В. Васильева, С.А. Волкова, В.Д. Горбулин, И.А. Заровнядный,
Б.Ю. Квитковская, К.А. Либерман, И.С. Немчанинов, Б.Н. Нехайчук, Н.И. Одинцов,
А.В. Сутягин, И.А. Толмачев, И.А. Феоктистов, Ф.Н. Филина, В.Ю. Шишкин***



Российский Бухгалтер

Москва 2008

УДК [336.226+657.37](470+571)(083.131)"2007"
ББК 65.052.206.61(2Рос)+65.261.411.1(2Рос)
Г59

Экспертный совет:

Е.В. Белоусова, В.В. Васильева, С.А. Волкова, В.Д. Горбулин, И.А. Заровнядный,
Б.Ю. Квитковская, К.А. Либерман, И.С. Немчанинов, Б.Н. Нехайчук, Н.И. Одинцов,
А.В. Сутягин, И.А. Толмачев, И.А. Феокистов, Ф.Н. Филина, В.Ю. Шишкин

Г59 Годовой отчет 2007/ под ред. А.В. Касьянова. — М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2008. — 1104 с. — ISBN 978-5-476-00559-9.

И. Касьянов, Антон Васильевич.

Агентство СІР РГБ.

Книга содержит систематизированную информацию по всем ключевым вопросам бухгалтерского учета и налогообложения. Настоящее издание подготовлено с учетом всех изменений, произошедших в 2007 году в порядке ведения бухгалтерского учета и исчисления налоговых платежей. Большое внимание уделено сопоставлению правил бухгалтерского учета с установленным по каждому объекту порядком его признания в целях исчисления налога на прибыль. Материал снабжен практическими примерами и таблицами. Все рекомендации даны с учетом требований Минфина России, а также налоговых органов, предъявляемых при проведении камеральных и документальных проверок. Издание адресовано широкому кругу читателей — бухгалтерам и руководителям предприятий и организаций всех форм собственности и может быть использовано в качестве учебного пособия при изучении бухгалтерского учета и налогообложения.

Воспроизведение в полном объеме или фрагментарно любыми способами текстов, опубликованных в настоящем издании, за исключением случаев, установленных Законом об авторском праве и смежных правах, допускается только с письменного согласия обладателя исключительных имущественных прав на произведение. Все права защищены.

ISBN 978-5-476-00559-9

© ЗАО «ГроссМедиа Ферлаг», 2008
© ОАО «РОСБУХ», 2008
© А.В. Касьянов, составление,
переработка, редактирование, 2008

Содержание

ГЛАВА 1. Инвентаризация — начало составления годового отчета	11
1.1. Общие правила проведения инвентаризации имущества и обязательств	11
1.2. Инвентаризация основных средств	21
1.3. Инвентаризация нематериальных активов	24
1.4. Порядок инвентаризации финансовых вложений	24
1.5. Инвентаризация товарно-материальных ценностей	25
1.6. Инвентаризация незавершенного производства и расходов будущих периодов	30
1.7. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности	32
1.8. Порядок инвентаризации расчетов	36
1.9. Инвентаризация резервов предстоящих расходов, оценочных резервов	44
1.9.1. Резервы предстоящих расходов	44
1.9.2. Инвентаризация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков	45
1.9.3. Инвентаризация резерва расходов на ремонт основных средств	50
1.9.4. Инвентаризация резерва по сомнительным долгам	50
1.10. Техническая инвентаризация объектов капитального строительства	51
1.11. Составление сличительных ведомостей по инвентаризации. Порядок оформления результатов инвентаризации	55
1.12. Проведение инвентаризации кредиторской задолженности организаций-бюджетополучателей	64
1.13. Инвентаризация имущества кредитной организации	65
1.14. Инвентаризация и налог на имущество организаций	67
1.15. Инвентаризация и налог на добавленную стоимость	69
1.16. Инвентаризация и налог на прибыль организаций	71
ГЛАВА 2. Учет имущества и обязательств	74
2.1. Учет основных средств	74
2.1.1. Бухгалтерский учет основных средств	74
2.1.2. Налоговый учет основных средств	128
2.1.3. Налог на имущество	149
2.1.4. Транспортный налог	154
2.1.5. Налог на прибыль	158
2.1.6. НДС	161
2.2. Учет материальных запасов	186
2.2.1. Применение ПБУ 5/01	186
2.2.2. Активы, относящиеся к материально-производственным запасам (МПЗ)	187
2.2.3. Первоначальная оценка запасов при их поступлении	189
2.2.4. Оценка МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии	194
2.2.5. Последующая оценка МПЗ	197
2.2.6. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности	199
2.2.7. Отражение материально-производственных запасов в учетной политике	199

2.3. Учет товаров	210
2.3.1. Общие положения о товаре	210
2.3.2. Общие положения о таре	211
2.3.3. Первичные документы по учету товаров	212
2.3.4. Организация мест хранения товаров	215
2.3.5. Обязанности должностных лиц, ответственных за прием, отпуск, учет и сохранность товаров в местах их хранения	216
2.3.6. Общие рекомендации по бухгалтерскому учету товаров	217
2.3.7. Специализированная (внутренняя) бухгалтерская отчетность по учету товаров	219
2.3.8. Купля-продажа товаров	220
2.3.9. Закупочные и продажные (отпускные) цены товаров	298
2.3.10. Потери и недостачи товаров	321
2.3.11. Прочие операции	330
ГЛАВА 3. Доходы организации в бухгалтерском учете	369
3.1. Доходы от обычных видов деятельности	370
3.2. Условия признания выручки	372
3.3. Порядок определения выручки от обычных видов деятельности	374
3.3.1. Порядок определения выручки и ее отражение в учете	374
3.3.2. Определение выручки, когда цена договором не определена	379
3.3.3. Определение выручки, если договором обусловлен момент перехода права собственности после момента поступления денежных средств	379
3.3.4. Определение выручки при предоставлении коммерческого кредита	380
3.3.5. Определение выручки при неденежных формах расчета	380
3.3.6. Определение выручки при изменении обязательства по договору и предоставлении скидки	382
3.3.7. Определение выручки при возврате товаров	384
3.3.8. Определение выручки при образовании резерва сомнительных долгов	387
3.4. Прочие доходы и их отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности	387
3.4.1. Доходы от предоставления во временное пользование активов организации	388
3.4.2. Доходы от предоставления в пользование объектов интеллектуальной собственности	390
3.4.3. Доходы от участия в уставных капиталах других организаций	392
3.4.4. Доходы от совместной деятельности	393
3.4.5. Доходы от продажи основных средств и иных активов организации	394
3.4.6. Доходы от предоставления в пользование денежных средств организации	396
3.4.7. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещение убытков, причиненных вашей организации	398
3.4.8. Активы, полученные безвозмездно (в том числе по договору дарения)	400
3.4.9. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	401
3.4.9. Суммы кредиторской и депонентской задолженностей с истекшим сроком исковой давности	402
3.4.10. Положительные курсовые разницы	403
3.4.11. Сумма переоценки активов	404
ГЛАВА 4. Доходы организации в налоговом учете	407
4.1. Классификация доходов	409
4.1.1. Доходы от реализации	409
4.1.2. Внереализационные доходы	409
4.1.3. Доходы, не учитываемые в целях налогообложения	423
4.1.4. Перечень целевых поступлений, не подлежащих налогообложению	440
4.2. Порядок признания доходов	444
4.2.1. Порядок признания доходов при методе начисления	444
4.2.2. Порядок признания доходов при кассовом методе	449

ГЛАВА 5. Расходы организации в бухгалтерском учете	456
5.1. Классификация расходов	456
5.2. Расходы по обычным видам деятельности	457
5.3. Прочие расходы	458
5.4. Признание расходов	460
ГЛАВА 6. Расходы для целей налогообложения	462
6.1. Принципы признания расходов	462
6.2. Методы признания расходов	464
6.2.1. Метод начисления	464
6.2.2. Кассовый метод	466
6.3. Расходы, связанные с производством и реализацией	467
6.4. Внереализационные расходы	468
6.5. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	475
6.5.1. Расходы за счет чистой прибыли	475
6.5.2. Внос в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество по договору простого товарищества	476
6.5.3. Имущество, переданное посредником	478
6.5.4. Добровольное страхование	479
6.5.5. Расходы социального характера	479
6.5.6. Материальная помощь	479
ГЛАВА 7. Учет отдельных видов расходов	481
7.1. Материальные расходы	481
7.1.1. Как формируют стоимость материально-производственных запасов	482
7.1.2. Организация самостоятельно изготавливает ТМЦ	484
7.1.3. Материалы внесены в счет вклада в уставный капитал	485
7.1.4. Безвозмездно полученные ТМЦ	485
7.1.5. Товарно-материальные ценности получены по бартеру	485
7.1.6. Варианты учета материалов в бухгалтерском учете	486
7.1.7. Варианты учета товаров торговыми организациями	487
7.1.8. Плата за загрязнение окружающей среды	488
7.2. Расходы на оплату труда	491
7.2.1. Заработная плата	491
7.2.2. Премии	495
7.2.3. Доплаты	498
7.2.4. Случаи выплаты среднего заработка	506
7.2.5. Выплаты по гражданско-правовым договорам	511
7.2.6. Выплаты по договорам страхования	512
7.2.7. Резервы на оплату отпусков и выплату вознаграждения за выслугу лет	514
7.2.8. Оплата проезда сотрудников к месту учебы	516
7.2.9. Спецодежда и форменная одежда	516
7.3. Основные средства	518
7.3.1. Покупка основных средств	518
7.3.2. Вклад в уставный капитал	522
7.3.3. Поступление безвозмездно	524
7.3.4. Строительство	525
7.3.5. Амортизация основных средств	529
7.3.6. Модернизация, реконструкция, достройка или дооборудование	538
7.3.8. Ремонт основных средств	542
7.3.7. Переоценка основных средств	548
7.3.8. Выбытие основных средств	551
7.4. Нематериальные активы	560

7.4.1. Первоначальная стоимость нематериальных активов	561
7.4.2. Покупка нематериальных активов	562
7.4.3. Создание нематериального актива	562
7.4.4. Нематериальный актив получен безвозмездно	563
7.4.5. Нематериальный актив получен по бартеру	564
7.4.6. Амортизация нематериального актива	565
7.4.7. Выбытие нематериального актива	566
7.5. Внереализационные расходы	567
7.5.1. Содержание имущества, переданного в аренду	567
7.5.2. Проценты по долговым обязательствам	567
7.5.3. Отрицательные курсовые разницы	571
7.5.4. Отрицательные суммовые разницы	572
7.5.5. Судебные расходы	574
7.5.6. Аннулированные заказы по производству, не давшему продукции	574
7.5.7. Штрафы и пени	575
7.5.8. Услуги банков	576
7.5.9. Проведение собрания акционеров	576
7.5.10. Предоставленные покупателям скидки	577
7.5.11. Убытки прошлых лет	577
7.6. Расходы на освоение природных ресурсов и НИОКР	577
7.6.1. НИОКР, давшие результат	578
7.6.2. Безрезультатные НИОКР	578
7.7. Страхование имущества	578
7.7.1. Обязательное страхование	579
7.7.2. Добровольное страхование	579
7.7.3. Страхование ответственности	579
7.8. Прочие расходы	581
7.8.1. Сертификация	581
7.8.2. Пожарная безопасность и охрана имущества	582
7.8.3. Какие расходы можно подвести под затраты на обеспечение нормальных условий труда	584
7.8.4. Подбор персонала	586
7.8.5. Аренда и лизинг имущества	586
7.8.6. Содержание транспорта и компенсация расходов за использование личных автомобилей	590
7.8.7. Права на программы для ЭВМ	593
7.8.8. Затраты на консультационные услуги и услуги по исследованию рынка	594
7.8.9. Юридические и информационные услуги	597
7.8.10. Аудиторские услуги	598
7.8.11. Услуги нотариуса	599
7.8.12. Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет	600
7.8.13. Иные расходы	601
7.9. Резервы	604
7.9.1. Резервы по сомнительным долгам	604
7.9.2. Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	607
7.9.3. Резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов	608
7.10. Подготовка и переподготовка кадров	610
7.10.1. Расходы на подготовку и переподготовку кадров	610
7.10.2. Семинары	612
7.10.3. Затраты, не включаемые в состав расходов	612
7.11. Расходы на рекламу	613
7.11.1. Бухгалтерский учет расходов на рекламу	613
7.11.2. Налоговый учет	614
7.11.3. «Спорные» рекламные расходы	618

ГЛАВА 8. Учет убытков	619
8.1. Условия переноса убытков на будущее	620
8.1.1. Срок переноса убытков	620
8.1.2. Суммы переносимых убытков	620
8.1.3. Очередность переноса убытков	621
8.1.4. Документы, подтверждающие убытки	622
8.2. Убытки от реализации продукции и товаров	622
8.2.1. Порядок отражения в учете реализации продукции с убытком и исчисления налогов от ее рыночной цены	624
8.3. Реализация основных средств с убытком	627
8.3.1. Порядок отражения в учете убыточной реализации объекта основных средств	628
8.3.2. Порядок отражения в учете реализации объекта основных средств с пониженной нормой амортизации	633
8.4. Порядок отражения в отчетности прибылей (убытков) прошлых лет, возникающих в связи с представлением уточняющих первичных документов	636
8.5. Специальные виды убытков	639
8.5.1. Убытки обслуживающих производств и хозяйств	639
8.5.2. Убытки по операциям с ценными бумагами	642
ГЛАВА 9. Налоговый учет	648
9.1. Налог на прибыль	648
9.1.1. Доходы и расходы в налоговом учете	649
9.1.2. Аналитический учет	652
9.1.3. Налоговая база по налогу на прибыль	655
9.1.4. Налоговая ставка, налоговый период	664
9.1.5. Налог на прибыль для организаций с обособленными подразделениями	667
9.1.6. Особенности налогообложения для некоторых типов организаций	668
9.1.7. Особенности налогообложения компаний, работающих по срочным сделкам	672
9.1.8. Налоговый учет по срочным сделкам, по займам и кредитам, при реализации ценных бумаг	678
9.1.9. Налоговые льготы	679
9.2. Налог на добавленную стоимость (НДС)	685
9.2.1. Освобождение от НДС	686
9.2.2. Объект налогообложения по НДС	692
9.2.3. Место реализации работ или услуг	696
9.2.4. Льготы по НДС	702
9.2.5. Налоговая база	710
9.2.6. Налоговые агенты по НДС	726
9.2.7. Налоговый период, ставки и порядок расчета налога	730
9.2.8. Счета-фактуры	734
9.2.9. Журналы учета счетов-фактур	746
9.2.10. Налоговые вычеты	766
9.2.11. Восстановление НДС	776
9.2.12. Налогообложение посредников и залогодержателей	780
9.2.13. Вывоз товаров (работ, услуг) с территории Российской Федерации	799
9.2.14. Импорт товаров	808
9.3. Единый социальный налог (ЕСН)	810
9.3.1. Налоговая база	814
9.3.2. Суммы, не подлежащие налогообложению	816
9.3.3. Налоговые льготы по ЕСН	825
9.3.4. Налоговый и отчетный период	827
9.3.5. Ставки налога	828
9.3.6. Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов)	831

9.3.7. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками	831
9.3.8. Отчетность по ЕСН	839
9.4. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	850
9.4.1. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц и ставки налога	864
9.4.2. Дата получения дохода и налоговый период	865
9.4.3. Порядок исчисления налога	866
9.4.4. Порядок и срок уплаты налога в бюджет	867
9.4.5. НДФЛ с доходов, полученных работником в денежной форме за исполнение трудовых обязанностей	869
9.4.6. Стандартные налоговые вычеты	871
9.4.7. Уплата налога на доходы физических лиц при выдаче авансов по заработной плате	884
9.4.8. НДФЛ с выплаченных премий	885
9.4.9. НДФЛ с выплат совместителям	889
9.4.10. НДФЛ с выплат по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам	892
9.4.11. Расчет НДФЛ по договорам аренды имущества	896
9.4.12. НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом в натуральной форме	898
9.4.13. НДФЛ с компенсационных выплат работникам	908
9.4.14. Личное имущество работника, используемое в производственных целях	917
9.4.15. НДФЛ с подарков, призов и выигрышей	918
9.4.16. НДФЛ с доходов, полученных от долевого участия в деятельности организации (в виде дивидендов)	922
9.4.17. НДФЛ с доходов, полученных в виде материальной выгоды	925
9.4.18. Доходы, не подлежащие налогообложению	930
9.4.19. Отчетность по налогу на доходы физических лиц	931
9.4.20. Ответственность за неправильное удержание или неуплату налога на доходы физических лиц	937
9.5. Взносы в Фонд социального страхования РФ	940
9.6. Пенсионные взносы	945
ГЛАВА 10. Формирование бухгалтерской отчетности	947
10.1. Требования к бухгалтерской отчетности	947
10.1.1. Основные требования к бухгалтерской отчетности	947
10.1.2. Правила формирования бухгалтерской отчетности	947
10.1.3. Требования к составлению бухгалтерской отчетности	948
10.1.4. Определение уровня существенности показателей	950
10.1.5. Отчетный период	951
10.1.6. Состав бухгалтерской отчетности	951
10.1.7. Формы бухгалтерской отчетности	952
10.2. Составление отчетности	953
10.2.1. Бухгалтерский баланс	953
10.2.2. Отчет о прибылях и убытках	977
10.2.3. Отчет об изменениях капитала (форма № 3)	992
10.2.4. Отчет о движении денежных средств (форма № 4)	1019
10.2.5. Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	1044
10.2.6. Пояснительная записка	1074
10.2.7. Аудиторское заключение	1077
10.3. После составления отчетности	1082
10.3.1. Утверждение бухгалтерской отчетности	1082
10.3.2. Распределение прибыли и покрытие убытка	1083
10.3.3. Отражаем события после отчетной даты	1089
10.3.4. Представляем отчетность	1094
10.3.5. Публикуем отчетность	1096
10.3.6. Храним бухгалтерскую отчетность	1097

ГЛАВА 1.

Инвентаризация – начало составления годового отчета

Инвентаризация – это прием бухгалтерского учета, при котором проверяется фактическое наличие имущества организации на определенную дату. Например, при инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости проверяется наличие документов, подтверждающих нахождение объекта в собственности организации. При проверке расчетов с поставщиками обращают внимание на проверку расчетов по товарам оплаченным, но находящимся в пути, а также расчетов по неотфактурованным поставкам.

Инвентаризация позволяет проверить соблюдение правил и условий хранения материальных ценностей, денежных средств, ведения складского хозяйства и реальности данных учета, содержания и эксплуатации машин, оборудования, других объектов основных средств организации, а также в большой степени предотвращает такие негативные явления, как хищения имущества работниками организации.

Дату инвентаризации определяет руководитель фирмы по согласованию с бухгалтером. Обычно ее проводят по состоянию на 1 октября или 1 декабря отчетного года.

Проведение инвентаризации обязательно: при выдаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации организации; в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Основными нормативными правовыми актами, регламентирующими порядок и условия инвентаризации, являются Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49, Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

В данной главе подробно, на конкретных примерах, рассматривается порядок проведения инвентаризации основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, расчетов, резервов.

1.1. Общие правила проведения инвентаризации имущества и обязательств

Одной из самых необходимых процедур системы внутреннего контроля является инвентаризация имущества и финансовых обязательств организации. Она проводится в соответствии со статьей 12 Закона РФ «О бухгалтерском учете», в которой определены:

- 1) цели инвентаризации;
- 2) случаи проведения обязательных инвентаризаций;
- 3) порядок регулирования выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризация представляет собой прием бухгалтерского учета, при котором проверяется фактическое наличие имущества организации на определенную дату. Так, инвентаризация имущества — это сверка того, что есть у бухгалтера на бумаге, с тем, что находится в офисе, на складе, в обособленном подразделении фирмы. Инвентаризация финансовых обязательств представляет собой сверку задолженностей, которые отражены в бухгалтерском учете, с данными договоров, актов сдачи-приемки, налоговыми декларациями и т.д.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости проверяется наличие документов, подтверждающих нахождение объекта в собственности организации. При инвентаризации нематериальных активов — наличие документов, подтверждающих исключительное право владения и пользования ими. При инвентаризации произведенных активов (земля, ресурсы недр и прочие произведенные активы) следует иметь в виду, что у бюджетных учреждений земля находится во временном распоряжении, то есть они не являются собственниками земли, поэтому ставить ее на баланс (приходовать) не следует до вовлечения земли в хозяйственный оборот.

При проведении инвентаризации материальных запасов следует обратить внимание на оборудование и строительные материалы для капитального строительства. Они не используются непосредственно в основной хозяйственной деятельности учреждения и могут быть не учтены при инвентаризации. Инвентаризации подлежат материальные запасы, учитываемые на забалансовых счетах: переходящие спортивные призы, кубки, бланки строгой отчетности.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. При проверке расчетов с поставщиками обращают внимание на проверку расчетов по товарам оплаченным, но находящимся в пути, а также расчетов по неотфактурованным поставкам.

Основными целями проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации являются:

- 1) выявление фактического наличия имущества (как собственного, так и не принадлежащего организации, но числящегося в бухгалтерском учете);
- 2) выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество;
- 3) сопоставление фактически имеющегося имущества с данными бухгалтерского учета (выявление излишков и недостат);
- 4) проверка полноты и правильности отражения в учете стоимости товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассе, на расчетных и других счетах в банках, денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резерва предстоящих платежей и других статей баланса.

Кроме того, инвентаризация позволяет проверить соблюдение правил и условий хранения материальных ценностей, денежных средств, ведения складского хозяйства и реальности данных учета, содержания и эксплуатации машин, оборудования, других объектов основных средств организации, а также в большой степени предотвращает такие негативные явления, как хищения имущества работниками организации.

Дату инвентаризации определяет руководитель фирмы по согласованию с бухгалтером. Обычно ее проводят по состоянию на 1 октября или 1 декабря отчетного года. К этому сроку бухгалтер должен успеть подготовить документы для инвентаризационной комиссии, и у него будет время, чтобы внести исправления в учет до сдачи годового баланса. Установленный руководителем порядок проведения инвентаризации должен быть закреплен в учтой политике организации.

Действующим законодательством не запрещено проведение инвентаризации на любую удобную для организации дату (например, на 3 октября или 25 декабря). Однако наиболее целесообразно назначать датой начала инвентаризации 1 число месяца, поскольку именно на эту дату по общеустановленному порядку выводится сальдо по всем синтетическим и аналитическим счетам бухгалтерского учета. Это значит, что формируются данные для составления сличительных ведомостей и выявления результатов инвентаризации.

Если же будет назначено не на 1 число месяца, а, например, на 3 декабря, то возникает необходимость расчета на эту дату промежуточных итогов оборотов и сальдо по счетам, на которых учитываются инвентаризуемые в данном конкретном случае имущество или финансовые обязательства.

Кроме плановых инвентаризаций, проводимых по заранее утвержденному графику, организация может проводить и внеплановую инвентаризацию товарно-материальных ценностей. Такие инвентаризации называются внезапными и позволяют застать врасплох нерадивых материально ответственных лиц. Они могут быть сплошными или выборочными. Проводятся они по плану-графику, утвержденному руководителем предприятия. План-график проведения внезапных инвентаризаций хранится у руководителя или главного (старшего) бухгалтера предприятия.

Внезапные проверки должны проводиться в первую очередь:

- 1) у вновь принятых на работу материально ответственных лиц;
- 2) при образовании и возрастании сверхнормативных запасов товарно-материальных ценностей;
- 3) при установлении фактов нарушений правил приемки, хранения, реализации ценностей.

По решению руководителя может проводиться и выборочная инвентаризация, в ходе которой проверяется какая-либо часть имущества. Это могут быть товарно-материальные ценности, относящиеся к одному материально ответственному лицу или находящиеся в одном месте (на складе или в офисе).

Выборочной инвентаризации, прежде всего, подвергаются дефицитные и дорогостоящие товары и ценности. Указанные проверки и инвентаризации осуществляются по распоряжению руководителя работниками инвентаризационных групп, состоящими в штате предприятия или специальными комиссиями, в состав которых включаются должностные лица, хорошо знающие товарно-материальные ценности, учет и отчетность.

Выборочная инвентаризация может проводиться при получении отказа поставщика в удовлетворении претензии за недогруз товаров или при получении претензии покупателя на недогруз товаров. В этом случае следует проверить те товары, по которым заявлены указанные претензии.

Основной задачей выборочных инвентаризаций в межинвентаризационный период является осуществление контроля за сохранностью ценностей, выполнением правил их хранения, соблюдения материально ответственными лицами установленного порядка первичного учета.

Основными источниками, регламентирующими порядок и условия инвентаризации, являются Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49, Положение по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 утверждены следующие унифицированные формы первичной документации по учету результатов инвентаризации:

- 1) форма № ИНВ-1 «Инвентаризационная опись основных средств»;
- 2) форма № ИНВ-1а «Инвентаризационная опись нематериальных активов»;
- 3) форма № ИНВ-2 «Инвентаризационный ярлык»;
- 4) форма № ИНВ-3 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей»;
- 5) форма № ИНВ-4 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных»;
- 6) форма № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение»;
- 7) форма № ИНВ-6 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути»;
- 8) форма № ИНВ-8 «Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них»;
- 9) форма № ИНВ-8а «Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях»;
- 10) форма № ИНВ-9 «Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них»;
- 11) форма № ИНВ-10 «Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств»;
- 12) форма № ИНВ-11 «Акт инвентаризации расходов будущих периодов»;
- 13) форма № ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств»;
- 14) форма № ИНВ-16 «Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности»;
- 15) форма № ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами»;

- 16) форма № ИНВ-18 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств»;
- 17) форма № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей»;
- 18) форма № ИНВ-22 «Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации»;
- 19) форма № ИНВ-23 «Журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации»;
- 20) форма № ИНВ-24 «Акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей»;
- 21) форма № ИНВ-25 «Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций».

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имеет очень большое значение. Приведем следующий пример.



ПРИМЕР Состав и стоимость включаемого в состав предприятия имущества должны быть определены в договоре продажи предприятия на основе его полной инвентаризации. Причем такая инвентаризация должна производиться в соответствии с нормативно установленными правилами.

До того, как договор продажи предприятия будет подписан, должны быть составлены акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований. Эти документы должны быть рассмотрены сторонами до подписания договора купли-продажи предприятия.

Инвентаризация имущества, входящего в состав предприятия, является основанием для определения цены предприятия. Цена имеет важнейшее значение в договоре продажи предприятия. Именно поэтому другим существенным условием договора купли-продажи предприятия является условие о цене. Хотя это прямо и не предусмотрено нормами, регламентирующими продажу предприятия, однако тут применяют нормы о продаже недвижимости, то соответствующее правило, содержащееся в статье 555 ГК РФ, применимо и при продаже предприятия.

В ходе инвентаризации может быть выявлена дебиторская задолженность организаций за предшествующие годы.



ПРИМЕР В результате годовой инвентаризации, проведенной в конце 2006 г., была выявлена дебиторская задолженность за 2003 г. Является ли списание данной дебиторской задолженности правом или обязанностью организации?

Исковой давностью в соответствии со ст. 195 Гражданского кодекса признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. В соответствии с положениями ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года. Исчисление срока исковой давности осуществляется по правилам гл. 11 и 12 ГК РФ. Таким образом, дебиторская задолженность, указанная в данном случае, является просроченной и подлежит списанию.

На основании п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, являются прочими расходами. В прочие расходы такая задолженность включается в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации (п. 14.3 ПБУ 10/99).

Таким образом, списать просроченную дебиторскую задолженность организация должна сразу, как только истечет срок исковой давности по ней.

Списание дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, предусмотрено п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. Списание выполняется на основании данных проведенной инвентаризации и распоряжения руководителя организации.

Инвентаризация является средством контроля и выступает в качестве необходимого дополнения к документации хозяйственных операций. В ходе инвентаризации проверяется наличие материальных ценностей и денежных средств, находящихся на хранении у материально ответственных лиц, условия их хранения, место расположения и порядок использования.

Инвентаризации в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» являются обязательными:

- 1) при составлении годовой отчетности;
- 2) в случае смены материально ответственных лиц на день приемки-передачи дел;
- 3) после пожара или стихийных бедствий немедленно по окончании пожара или стихийного бедствия;
- 4) при установлении фактов утраты имущества (вследствие краж, ограблений, хищений или злоупотреблений, а также порчи имущества) немедленно по установлении этих фактов и т.д.

Материалы инвентаризации широко используются при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, которая исследует производственную и финансово-хозяйственную деятельность, бесхозяйственность и другие негативные явления, отраженные в бухгалтерском учете и отчетности и ставшие объектом расследования правоохранительных органов.

Использование судебно-бухгалтерской экспертизы связано с тем, что она обосновывает свои выводы документально достоверными данными, которые отражены в бухгалтерском учете. Документами оформляются все хозяйственные операции непосредственно в момент их совершения и на месте их осуществления. Данные бухгалтерского учета являются достоверными и имеют юридическую силу, так как они строго документированы.

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные документы служат основанием для ведения бухгалтерского учета и должны содержать следующие обязательные реквизиты, придающие им юридическую силу:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- 4) содержание хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- 5) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- 6) личные подписи указанных лиц.

Наличие этих реквизитов приводит к тому, что в случае совершения хищений и подлогов в данных бухгалтерского учета обязательно остаются «следы», обнаружить которые можно только при помощи исследования данных бухгалтерского учета.

Исследование «следов» правонарушения осуществляется посредством анализа данных, отраженных в бухгалтерской документации. Поэтому предмет судебно-бухгалтерской экспертизы составляет исследуемый экспертом способ ведения бухгалтерского учета, установление необычных условий и приемов совершения хозяйственных операций и записей с одновременным определением места, времени, механизма, способа, качественной и количественной характеристик искажения учетных данных.

Для правильной организации следствия и судебного разбирательства по уголовным делам, связанным с хищениями и другими экономическими преступлениями, привлекаются специалисты в области бухгалтерского учета, бухгалтеры-эксперты – для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы можно:

- 1) выявить наличие фактических данных, связанных с недостатками либо излишками товарно-материальных ценностей и суммой материального ущерба;
- 2) конкретизировать круг лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечивать выполнение требований бухгалтерского учета и контроль, несоблюдение которых установлено в ходе производства экспертизы;
- 3) выявить нарушения в организации ведения бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали его своевременному выявлению;
- 4) установить условия, способствовавшие совершению злоупотреблений, и разработать предложения, направленные на борьбу с ними, и т.д.

При расследовании преступлений в сфере экономики для производства судебно-бухгалтерской экспертизы могут привлекаться не только штатные работники учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы, но и внештатные высококвалифицированные специалисты по бухгалтерскому учету (аудиторы, ревизоры).

Процессуальные полномочия эксперта-бухгалтера установлены уголовно-процессуальным и гражданским процессуальным законодательствами. Эксперт-бухгалтер обязан явиться по вызову следствия или суда, ознакомиться с предъявленной ему документацией и, используя свои знания, изучить и исследовать предъявленные ему материалы, дать объективное заключение по вопросам, поставленным перед ним следователем или судом.

Эксперт-бухгалтер не имеет права:

- 1) принимать к производству экспертизы без письменного указания руководства экспертного учреждения;
- 2) проводить ревизию, участвовать в инвентаризации и т.д.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается прокурором, следователем или судом. Назначение оформляется постановлением, в котором указываются:

- 1) основания для назначения экспертизы;
- 2) фамилия эксперта-бухгалтера, которому поручается ее производство;
- 3) перечень вопросов, которые призвана разрешить судебно-бухгалтерская экспертиза;
- 4) перечень материалов, предоставленных в распоряжение эксперта-бухгалтера для экспертного исследования.

Одним из важнейших источников, используемых бухгалтером-экспертом при проведении экспертизы, являются материалы инвентаризации, к которым относятся:

- 1) приказы или распоряжения о проведении инвентаризации и составе инвентаризационной комиссии;
- 2) инвентаризационные описи или акты;
- 3) письменные объяснения материально ответственных лиц по результатам инвентаризации;
- 4) решения (протоколы, приказы, распоряжения и другие документы) по рассмотрению и утверждению результатов инвентаризации.

В целях проведения инвентаризации организациями являются юридические лица по законодательству Российской Федерации (кроме банков), включая организации, основная деятельность которых финансируется за счет средств бюджета.

Имуществом организации признаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризаций обязательно:

при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотримых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Процесс инвентаризации можно подразделить на несколько этапов.

Этап первый — подготовительный. Этот этап включает в себя следующие мероприятия:

- 1) подготовка приказа о проведении инвентаризации;
- 2) формирование инвентаризационной комиссии;
- 3) определение сроков проведения и видов инвентаризируемого имущества;
- 4) получение расписок от материально ответственных лиц.

На втором этапе происходит взвешивание, обмеривание, подсчет, выявление и проверка фактического наличия имущества и обязательств, а также составление инвентаризационных описей.

Третий этап — это сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета. На этом этапе выявляются расхождения, составляются сличительные ведомости и определяются причины расхождений.

И, наконец, четвертый (заключительный) этап — оформление результатов инвентаризации. На этом этапе данные бухгалтерского учета приводятся в соответствие с результатами инвентаризации, лица, виновные в неправильном учете имущества, привлекаются к административной ответственности.

Предприятия розничной и оптово-розничной торговли, а также склады (базы) разрешается закрывать для проведения инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов на срок не более 3-х дней.

Перед началом инвентаризации прежде всего следует оформить приказ руководителя о проведении инвентаризации, зарегистрировать его в журнале. Для этих документов предусмотрены специальные формы — № ИНВ-22 и № ИНВ-23.

В приказе о проведении инвентаризации указывается содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации, а также персональный состав инвентаризационной комиссии.



ПРИМЕР

**Приказ № 65
по ООО «Мак»
от 18 декабря 2006 г.**

Для проведения инвентаризации в организации назначается инвентаризационная комиссия в составе:

- 1. Председатель — заместитель генерального директора ООО «Мак» Антонов Александр Петрович.*
- 2. Члены комиссии: старший бухгалтер Мечникова Вера Алексеевна, менеджер по программам Окунев Валерий Сергеевич.*

Инвентаризации подлежат: основные средства, денежные средства в кассе организации, финансовые обязательства.

К инвентаризации приступить 23 декабря 2006 г. и окончить 25 декабря 2006 г.

Причина инвентаризации: подготовка к составлению годовой отчетности (контрольная проверка, смена материально ответственных лиц и т.д.).

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию 29 декабря 2006 г.

Генеральный директор ООО «Мак»

П.Н. Герасимов

Приказ о проведении инвентаризации может содержать в качестве приложения план проведения инвентаризации, который определяет сроки окончания инвентаризации, разграничивает обязанности между членами рабочих комиссий. Кроме того, организация на этапе подготовки к проведению инвентаризации может разработать соответствующие внутренние документы. Это могут быть, например:

- 1) правила с подробным описанием действий членов рабочих комиссий при проверке наличия и состояния имущества предприятия;
- 2) порядок урегулирования претензий к работе инвентаризационных комиссий;
- 3) формы первичных документов для оформления результатов инвентаризации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Комиссия готовит и обеспечивает инвентаризацию, инструктирует членов рабочих инвентаризационных комиссий, проводит контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций, а также выборочные инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах хранения и переработки в межинвентаризационный период. Также она проверяет правильность выведения результатов инвентаризаций, обоснованность предложенных зачетов по пересортице ценностей на базах, складах, в кладовых, цехах, на строительных участках и в других местах их хранения. При необходимости (например, при выявлении серьезных нарушений правил проведения инвентаризации) комиссия проводит (по поручению руководителя предприятия) повторные сплошные инвентаризации и вносит предложения о порядке урегулирования выявленных недостатков и потерь от порчи ТМЦ.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) (приложение № 1 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (приложение № 2 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.). В нее также могут входить представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Согласно пункту 2.4 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств до начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии следует получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Перед началом проведения инвентаризации членам рабочих инвентаризационных комиссий вручается приказ о проведении инвентаризации и составе комиссии, а председателям комиссий – контрольный пломбир.

Бухгалтер обязан представить комиссии данные бухгалтерского учета, в которых зафиксированы перечень и стоимость имущества фирмы. В регистрах учета должны быть следующие данные:

- дата и наименование той или иной хозяйственной операции;
- ее сумма;
- остатки по счетам бухгалтерского учета на начало и конец года.

На основании этих документов комиссия определяет стоимость имущества и обязательств фирмы к началу инвентаризации. Эти данные заносят в инвентаризационные описи и акты (графа «По данным бухгалтерского учета»). Инвентаризационная опись (акт) – это документ, в котором отражают результаты инвентаризации. Для каждого вида имущества оформляют свою форму. Например, при инвентаризации наличных денег заполняют акт по форме № ИНВ-15, товаров или материалов – опись по форме № ИНВ-3 и т.д.

Опись подписывают все члены комиссии и работники, ответственные за сохранность имущества. Если в документе не будет хотя бы одной необходимой подписи, результаты инвентаризации могут признать недействительными. Опись хранят в архиве фирмы не меньше пяти лет.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Примерные формы опи-

сей и актов приведены в приложениях № 6–19 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия имущества, рабочая инвентаризационная комиссия обязана опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы, проверить исправность всех весов и измерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения. Весы проверяются на устойчивость, чувствительность и точность взвешивания.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. При использовании ручного способа описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток. Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц. При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этого имущества.

Для подтверждения фактического наличия имущества на складах сторонних организаций необходимо в ходе инвентаризации получить подтверждение от этих организаций в виде расписок. Такое требование объясняется тем, что основной целью инвентаризации является проверка фактического наличия имущества. Документы, оформленные, например, год назад по сути являются слабым подтверждением того, что и в момент инвентаризации находится в целостности и сохранности у лица, которому передано имущество по договору аренды или хранения, в доверительное управление или хозяйственное ведение.



ПРИМЕР Организация, которой было передано имущество, могла ликвидироваться, имущество могло быть уничтожено в результате несчастного случая или утрачено в результате противоправных действий третьих лиц и т.д.

При выявлении в ходе инвентаризации фактов невозможности получения имущества, находящегося в другой организации, необходимо предпринять меры к взысканию с виновных стоимости этого имущества через суд или во внесудебном порядке.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Хотелось бы еще раз подчеркнуть важность правильного оформления документов – это позволит в последующем избежать множества как мелких недоразумений, так и крупных неприятностей.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, приведенные в приложениях № 6–19 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49), либо формы, разработанные министерствами, ведомствами. В частности, при инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений, питомников применяются формы, утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации для сельскохозяйственных организаций (приказ Минсельхозпрода РФ от 25 сентября 1995 г. № 271, при инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности предприятий и организаций жилищно-коммунального комплекса – формы, утвержденные приказом Госстроя РФ от 21 апреля 2003 г. № 142, при инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке – формы, утвержденные приказом Минфина РФ № 20н, МНС РФ № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. и т.д.).

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок оформляются актом, форма которого содержится в приложении № 3 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций, приведенном в приложении № 4 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Одновременно с инвентаризацией товарно-материальных ценностей бухгалтерия предприятия должна проверить записи по всем соответствующим счетам в сопоставлении с корреспондирующими счетами. Например, по основным средствам необходимо установить, все ли объекты, принятые в эксплуатацию, числятся в учете; по товарно-материальным ценностям – все ли поступившие ценности оприходованы, а выбывшие списаны и отражены в учете; по незавершенному производству – все ли затраты списаны на выпущенную продукцию и т.д.

1.2. Инвентаризация основных средств

Целью инвентаризации основных средств является выявление и сопоставление фактического наличия объектов основных средств с данными бухгалтерского учета.

Понятие инвентарного объекта основных средств дано в пункте 6 ПБУ 6/01. Отдельным инвентарным объектом может быть признан как обособленный объект, так и комплекс конструктивно сочлененных предметов, предназначенный для выполнения определенной работы.



ПРИМЕР Организация арендует производственную площадку, где установила свой электрический счетчик и подвела к нему силовой кабель. Если использование кабеля и электрического щитка предполагается только в комплексе, они должны учитываться как единый инвентарный объект.

Однако следует иметь в виду, что если сроки полезного использования частей одного объекта существенно отличаются, то каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. При этом, определяя срок полезного использования объекта для целей бухгалтерского учета, можно руководствоваться как постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072, так и постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, которое используется для целей налогового учета.

В соответствии с пунктом 3.1 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств до начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, кроме случаев, когда ее проведение является обязательным. Проведение инвентаризации обязательно: при выдаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации организации; в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. Если проводится инвентаризация зданий, сооружений и другой недвижимости, то комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

В случае выявления объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям – указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т. д.), год постройки и др.; по каналам – протяженность, глубину и ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам – местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам – тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

По рыночным ценам определяется и излишек основных средств. При этом если рыночная цена определяется с помощью независимых оценщиков, то расходы по независимой оценке должны быть оплачены за счет чистой прибыли организации, поскольку они непосредственно не связаны с производственной деятельностью.

В бухгалтерском учете данная операция отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 60

— отражены расходы по оплате услуг независимого оценщика по оценке стоимости излишка основных средств, выявленных при проведении инвентаризации. Данные суммы не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

— оплачены услуги независимого оценщика.

Сумма недостачи основных средств рассчитывается на основании их остаточной стоимости. Для этого из первоначальной стоимости надо вычесть сумму начисленной амортизации.



ПРИМЕР В ходе инвентаризации основных средств в ЗАО «Комета» была выявлена недостача объекта основных средств — мобильного телефона. Его первоначальная стоимость — 12 000 руб., а сумма начисленной амортизации — 2000 руб. Сумма НДС, принятая к вычету по этому объекту основных средств, составила 2400 руб.

За сохранность пропавшего телефона отвечал финансовый директор ЗАО «Комета» Ложкин А.А. В своих объяснениях по поводу недостачи он заявил, что мобильный телефон был утерян по его вине. Поэтому он добровольно согласился возместить рыночную стоимость телефона, которая составила 12 500 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО «Комета» были сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в организации»

— 12 000 руб. — списана первоначальная стоимость мобильного телефона;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— 2000 руб. — списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— 10 000 руб. — списана остаточная стоимость основных средств;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— 2000 руб. (10 000 руб. × 20%) — восстановлена предъявленная к вычету сумма НДС, соответствующая остаточной стоимости телефона;

ДЕБЕТ 73 КРЕДИТ 94

— 12 000 руб. — сумма недостачи основного средства по остаточной стоимости отнесена на виновное лицо;

ДЕБЕТ 73 КРЕДИТ 98

— 500 руб. (12 500 руб. — 12 000 руб.) — отражена разница между рыночной и остаточной стоимостью основного средства.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Объект, подвергшийся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию, вследствие чего изменилось основное его назначение, вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д. Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, приводятся в описях по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т. п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.) (пункт 3.6 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

При проведении инвентаризации по основным средствам применяются следующие формы инвентаризационных описей:

инвентаризационная опись основных средств (форма № ИНВ-1);

инвентаризационная опись многолетних насаждений (форма № ИНВ-22 АПК);

инвентаризационная опись рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей (форма № ИНВ-21 АПК);

сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (форма № ИНВ-18). Применяется для отражения результатов инвентаризации основных средств и нематериальных активов, по которым выявлены отклонения от данных бухгалтерского учета;

акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств (форма № ИНВ-10). Применяется при инвентаризации незаконченных ремонтов зданий, сооружений, машин, оборудования и других объектов основных средств.

Инвентаризационные описи, сличительные ведомости и акты инвентаризации составляются в двух экземплярах и подписываются ответственными лицами комиссии отдельно по каждому месту нахождения объектов и лицом, ответственным за сохранность объекта. Один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица. Инвентаризация завершается составлением протокола. В нем указываются сведения о выявленных недостатках или излишках, в том числе о причинах их возникновения с указанием виновных лиц и мер, которые следует к ним применить. Протокол утверждает руководитель организации

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные основные средства. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.



ПРИМЕР ООО «Крокус» проводит инвентаризацию основных средств.

Всю информацию по основным средствам инвентаризационная комиссия записывает в опись (форма № ИНВ-1). Объекты вносятся в опись в соответствии с их прямым назначением. ООО «Крокус» имеет основное средство, которое было реконструировано, после чего изменилось его назначение, поэтому данный объект вносится в опись в соответствии с новым назначением.

У ООО «Крокус» есть группа однотипных объектов (станки, инструмент, хозяйственный инвентарь и т.д.), которая записана в карточку группового учета. В описи приводится наименование этой группы и указывается количество предметов в ней.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием их заводских номеров (по техпаспорту изготовителя), года выпуска, назначения, мощности и т.д.

При ревизии обнаружены основные средства, которые пришли в негодность и их нельзя восстановить, по ним составляется отдельная опись. В ней указываются время ввода объекта в эксплуатацию и причины, которые привели его в негодность (порча, полный износ и т.д.).

По основным средствам производственного и непроизводственного назначения также составляются отдельные описи. Кроме того, отдельно оформляется опись по не принадлежащим фирме основным

средствам (арендованным или находящимся на ответственном хранении). В ней делаются ссылки на документы, по которым эти основные средства находятся у организации.

1.3. Инвентаризация нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих права организации на его использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Результаты инвентаризации отражают в описи нематериальных активов (форма № ИНВ-1а). Если же данные описи отличаются от данных бухгалтерского учета, составляют сличительную ведомость (форма № ИНВ-18).

Для инвентаризационной описи предусмотрен типовый бланк. Опись составляют в 2 экземплярах:

- один экземпляр передают в бухгалтерию;
- второй – работнику, ответственному за сохранность документов на нематериальные активы.

Выявленные при инвентаризации не учтенные ранее нематериальные активы приходуят на баланс:

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 91-1

- оприходованы ранее не учтенные нематериальные активы, выявленные в процессе инвентаризации.

Списание нематериального актива, на который у организации отсутствуют документы, отражают так:

ДЕБЕТ 05 КРЕДИТ 04

- списана амортизация по нематериальным активам;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 04

- списана остаточная стоимость нематериального актива.

1.4. Порядок инвентаризации финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

В ходе проверки фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

В случае, когда ценные бумаги хранятся в организации, их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Инвентаризация ценных бумаг осуществляется по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий – специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документально.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т.п., списывают с кредита счета 58 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

1.5. Инвентаризация товарно-материальных ценностей

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). При этом инвентаризация готовой продукции осуществляется так же, как и инвентаризация материалов.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается), и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Некоторые продовольственные и промышленные ценности в процессе хранения под влиянием внешних факторов могут высыхать, испаряться, вымораживаться, высыпаться, разбиваться и проливаться. Для таких материалов разрабатываются и утверждаются отраслевые нормы естественной убыли.

При инвентаризации подобных материалов часть недостачи (в пределах норм естественной убыли) может быть списана на издержки производства и обращения (счета: 20 «Основное производство» и 44 «Расходы на продажу»), а оставшаяся часть должна быть отнесена на материально ответственное лицо. Нормы естественной убыли могут применяться только тогда, когда установлен факт недостачи. Их нельзя использовать просто как инструмент списания части материалов.

Недостачи товарно-материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, учитываются по дебету счета 94:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 10 (41)

– выявлена недостача.

Списание недостач отражается по кредиту счета 94:

ДЕБЕТ 20 (44...) КРЕДИТ 94

– списана недостача в пределах норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 94

– недостача сверх норм естественной убыли отнесена на виновных лиц;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 94

– списана недостача сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц (или если во взыскании отказано судом).

В ходе инвентаризации можно обнаружить неучтенные товарно-материальные ценности. Их следует оприходовать при помощи проводки:

ДЕБЕТ 10 (41) КРЕДИТ 91-1

– оприходованы неучтенные материалы (товары), выявленные при инвентаризации.

Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Такие ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению — члена комиссии.

Согласно пункту 29 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н, по результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке: излишки запасов приходуется по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится в коммерческих организациях на финансовые результаты:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91 + 100 руб.

— рыночная стоимость неучтенных ТМЦ, выявленных в результате инвентаризации.

В налоговом учете на момент оформления результатов инвентаризации должен быть отражен внереализационный доход в сумме рыночной стоимости оприходованных ТМЦ (100 руб.). По этой же стоимости данные ТМЦ должны числиться в налоговом учете и приниматься в расчет расходной части налоговой базы по налогу на прибыль. Расхождений в налоговом и бухгалтерском отражении данной операции нет.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т. д.), по просроченным оплатой документам — с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переформированными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. д.) или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций. В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описи на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке вносятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся. Инвентаризация проводится путем осмотра каждого предмета. В описи малоценные и быстроизнашивающиеся предметы заносятся по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете.

При инвентаризации малоценных и быстроизнашивающихся предметов, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Предметы спецодежды и столового белья, отправленные в стирку и ремонт, должны записываться в инвентаризационную опись на основании ведомостей-накладных или квитанций организаций, осуществляющих эти услуги.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, пришедшие в негодность и не списанные, в инвентаризационную опись не включаются, а составляется акт с указанием времени эксплуатации, причин негодности, возможности использования этих предметов в хозяйственных целях.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.



ПРИМЕР В ООО «Ромашка» проводится инвентаризация. Данные о товарах, материалах, полуфабрикатах и готовой продукции отражают в описи по форме № ИНВ-3. Там указывают их виды, группы, артикулы и сорта. Все ценности в присутствии членов комиссии пересчитывают, перемеривают, перевешивают. Опись составляют в двух экземплярах:

- один экземпляр передают в бухгалтерию для составления сличительной ведомости;
- второй экземпляр остается у лица, ответственного за сохранность ценностей.

В графе «Товарно-материальные ценности» описи (столбец «Код (номенклатурный номер)») должен быть указан номенклатурный номер товарно-материальных ценностей. Чтобы заполнить эту графу, можно воспользоваться Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОК 004-93) или разработать собственные кодировки.

В графе «Единица измерения» проставляются данные из Общероссийского классификатора единиц измерения ОК 015-94.

Товарно-материальные ценности, поступающие в ООО «Ромашка» в период ревизии, кладовщики приносят в присутствии комиссии по реестру или товарному отчету уже после инвентаризации. Данные о них заносят в отдельную опись «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации».

Отпущенные в период ревизии ценности также отражаются в отдельной описи «Товарно-материальные ценности, отпущенные в период инвентаризации». В расходных документах председатель комиссии делает соответствующую отметку и ставит свою подпись.

По отгруженным, но не оплаченным товарам, которые находятся на складе фирмы, оформляется отдельная опись. В ней делается запись о покупателях, наименовании товаров, их стоимости и дате отгрузки.

В описи, которая заполнена не до конца, ставится прочерк в виде латинской буквы «Z». Это делают, чтобы нельзя было дописать туда что-либо после окончания инвентаризации. С этой же целью внизу описи проставляется количество порядковых номеров по каждой странице и общее количество единиц ценностей.

Кроме проверки фактического наличия и состояния материально-производственных запасов, при проведении инвентаризации осуществляется также анализ обоснованности оценки активов, по которым они числятся в учете.

Обусловлено это положениями пункта 25 ПБУ 5/01, согласно которому по морально устаревшим материалам, по материалам, полностью или частично утратившим свое первоначальное качество, а также по материалам, по которым текущая рыночная стоимость, стоимость продажи снизились, стоимость на конец года для отражения их в бухгалтерском балансе может меняться посредством создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Такой резерв создается в конце каждого отчетного года за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Создание резерва оформляется записью по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» в конце декабря отчетного года.

В соответствии с пунктом 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н) резерв под снижение стоимости материалов создается по каждой единице материалов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материалов. Не допускается создание резервов по таким укрупненным группам (видам) материалов, как основные материалы, вспомогательные материалы, запасы определенного операционного или географического сегмента.

При дальнейшей реализации или ином выбытии материальных ценностей, по которым были созданы резервы под снижение их стоимости, резервы подлежат восстановлению (**ДЕБЕТ 14 КРЕДИТ 91**, субсчет «Прочие доходы»).

Если резерв под снижение стоимости материальных ценностей был создан организацией в конце отчетного года, а в следующем году их рыночная стоимость увеличилась, соответствующая часть резерва также должна быть восстановлена – **ДЕБЕТ 14 КРЕДИТ 91**, субсчет «Прочие доходы».

Выявленные по результатам инвентаризации излишки материалов, товаров и готовой продукции приходяются на основании оформленной в установленном порядке «Ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией» (форма № ИНВ-26) в составе прочих доходов организации следующими записями по счетам учета:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам учета) КРЕДИТ 91, субсчет «Прочие доходы»

– рыночная стоимость выявленных «излишествующих» материалов;

ДЕБЕТ 41 «Товары» (по соответствующим субсчетам учета) КРЕДИТ 91, субсчет «Прочие доходы»

– рыночная стоимость «излишествующих» товаров;

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 91, субсчет «Прочие доходы»

– стоимость «излишествующей» готовой продукции.

В соответствии с пунктом 29 Указаний по учету МПЗ излишки материально-производственных запасов приходяются по рыночной цене, под которой понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов (пункт 9 ПБУ 5/01).

Учитывая понятие рыночной цены, данное ПБУ 5/01, оценка «излишествующей» готовой продукции может осуществляться исходя из продажных цен, применяемых организацией в отношениях со сторонними независимыми лицами.

В соответствии с требованиями пункта 20 статьи 250 НК РФ стоимость излишков учитывается в составе внереализационных доходов. Впоследствии данные материально-производственные запасы реализовываются. Имеет ли в этом случае организация право уменьшить выручку от реализации на сумму ранее признанного внереализационного дохода?

В соответствии с пунктом 20 статьи 250 Налогового кодекса РФ стоимость излишков материально-производственных запасов, выявленных в результате инвентаризации, признается внереализационным доходом налогоплательщика.



ПРИМЕР 13 октября 2006 г. ООО «Клен» провело инвентаризацию имущества. В процессе инвентаризации были выявлены: излишек ГСМ на сумму 1200 руб. и недостачи – спирта в пределах норм естественной убыли на сумму 240 руб. и денежных средств в кассе организации на сумму 60 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Мир» указанную ситуацию необходимо отразить следующим образом:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91

— 1200 руб. — отражено оприходование излишков ГСМ;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 10

— 240 руб. — отражена недостача спирта;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 50

— 60 руб. — отражена недостача наличных денег в кассе организации;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 94

— 240 руб. — списана недостача ценностей в пределах норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 94

— 60 руб. — недостача наличных денег в кассе организации отнесена на виновное лицо (кассира организации).

Согласно пункту 2 статьи 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, определяется как сумма налога на прибыль, исчисленная с дохода, предусмотренного пунктами 13 и 20 статьи 250 НК РФ.

Заметим, что выявление и оприходование излишков материально-производственных запасов и их последующая реализация — это две различные операции, поэтому налог на прибыль необходимо уплачивать в обеих ситуациях.



ПРИМЕР В IV квартале 2007 г. в результате инвентаризации, проведенной в ООО «Радуга», выявлены излишки материально-производственных запасов на сумму 50 000 руб. С указанной суммы исчислен и уплачен налог на прибыль в сумме 12 000 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \times 24\%$).

В I квартале 2008 г. данные материально-производственные запасы были реализованы ООО «Восход» за 60 000 руб.

Сумма налога на прибыль по данной операции составит 11 520 руб. ($(60\,000 \text{ руб.} - 12\,000 \text{ руб.}) \times 24\%$).

Должна ли организация проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей в случае выявления фактов их хищения со склада? Рассмотрим эту проблему на примере организации, применяющей упрощенную систему налогообложения с использованием в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов.

В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено указанным пунктом. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса РФ. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

Согласно пункту 1 статьи 12 названного Закона для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно, в частности, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества (п. 2 указанной статьи).

Таким образом, организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением ведения бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов.

В связи с изложенным обязанность проведения такими организациями инвентаризации товарно-материальных ценностей, в том числе и в случае выявления фактов их хищения со склада, Федеральным законом «О бухгалтерском учете» не установлена.

В пункте 1 статьи 346.16 НК РФ приведен исчерпывающий перечень расходов, на которые налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе уменьшить полученные ими доходы.

Учитывая, что расходы в виде недостачи материальных ценностей на складах в связи с их хищением в указанном перечне не поименованы, они не могут быть учтены в расходах, уменьшающих доходы, при исчислении единого налога.

1.6. Инвентаризация незавершенного производства и расходов будущих периодов

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета.

В процессе инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и незаконченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации надо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена. Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительномонтажным работам — с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях. Забракованные детали в опись незавершенного производства не включаются, по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В отношении незавершенного капитального строительства в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п.

При этом проверяется:

а) не числятся ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;

б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов. На прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов и отнесению на издержки производства и обращения (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой.

Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

При выявлении недостатков или излишков инвентаризационная комиссия, определив причины и виновников, готовит предложения о порядке их списания. По выявленным недостаткам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи:

На общую сумму выявленных недостатков:

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

КРЕДИТ 20 «Основное производство»

КРЕДИТ 23 «Вспомогательные производства»

На сумму недостатков по вине работников цехов:

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,

субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

КРЕДИТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

При отсутствии виновных лиц:

ДЕБЕТ 25 «Общепроизводственные расходы»

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы»

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов

КРЕДИТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

На сумму излишков:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство»

КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы».

Инвентаризация животных и молодняка животных

Взрослый продуктивный и рабочий скот заносится в описи, в которых указываются: номер животного (бирка, тавро), кличка животного, год рождения, порода, упитанность, живая масса (вес) животного (кроме лошадей, верблюдов, мулов, оленей, по которым масса (вес) не указывается) и первоначальная стоимость. Порода указывается на основании данных бонитировки скота.

Крупный рогатый скот, рабочий скот, свиньи (матки и хряки) и особо ценные экземпляры овец и других животных (племенное ядро) включаются в описи индивидуально. Прочие животные основного стада, учитываемые групповым порядком, включаются в описи по возрастным и половым группам с указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе.

Молодняк крупного рогатого скота, племенных лошадей и рабочего скота заносится в описи индивидуально с указанием инвентарных номеров, кличек, пола, масти, породы и т.д. Животные на откорме, молодняк свиней, овец и коз, птица и другие виды животных, учитываемые в групповом порядке, включаются в описи согласно номенклатуре, принятой в учетных регистрах, с указанием количества голов и живой массы (веса) по каждой группе.

Описи составляются по видам животных отдельно по фермам, цехам, отделениям, бригадам в разрезе учетных групп и материально ответственных лиц.

1.7. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности

Инвентаризация кассы производится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным решением Совета директоров Центрального банка Российской Федерации от 22 сентября 1993 г. № 40 и сообщенным письмом Банка России от 4 октября 1993 г. № 18.

Основными документами, которые необходимо изучить при инвентаризации кассы, являются: кассовая книга, отчеты кассира, приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, журнал (книга) регистрации приходных кассовых ордеров, журнал (книга) регистрации расходных кассовых ордеров, журнал (книга) регистрации доверенностей, журнал (книга) регистрации депонированных сумм, журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей, оправдательные документы к кассовым документам.

При проверке кассовой книги необходимо установить соблюдение следующих требований:

- правильность подсчета итогов страниц книги и переноса сумм остатков наличных денег с одной страницы на другую;

- кассовая книга должна быть прошнурована, пронумерована и опечатана сургучной или мастичной печатью.

Проверяя полноту и своевременность оприходования денежных средств, полученных с расчетных счетов в банках, членам инвентаризационной комиссии следует применять метод взаимного контроля. При этом методе сравниваются суммы, отраженные в ведомости по дебету счета 50 «Касса», с данными журнала-ордера по кредиту счета 51 «Расчетный счет». Эти суммы должны совпадать. Необходимо также сравнить соответствие записей в Главной книге по счету 50 «Касса» и в оборотной ведомости (журнале-ордере № 1). В случаях обнаружения расхождений их сопоставляют по приходным кассовым ордерам, выпискам банка, отчетам кассира, корешкам чеков, а при необходимости проверяют непосредственно в банке.

Проверку оприходования наличных денег, полученных из банка, следует проводить не только по корешкам чеков, но также и по выпискам банка. Если на них имеются следы подчисток, исправлений, а также при расхождении сумм остатков следует получить в банке выписку из расчетного счета и сверить записи в бухгалтерии с данными выписки.

Списание денежных средств проверяют по документам, приложенным к кассовым отчетам. При этом также следует обращать внимание на четкое оформление документов: имеются ли расписки получателей, погашены ли они штампом «Оплачено» с указанием даты, нет ли на них следов подчисток и исправлений.

Кроме перечисленного, в ходе инвентаризации кассы необходимо проконтролировать:

- установлен ли лимит остатка наличных денежных средств в кассе;

- есть ли факты несоответствия даты в расходных кассовых ордерах и даты фактической выдачи денежных средств;

- правильность корреспонденции счетов по кассовым документам;

- своевременность депонирования невыплаченных сумм заработной платы.

Следует также проверить, заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности и оснащено ли помещение кассы необходимыми средствами по обеспечению сохранности денежных средств (техническое укрепление и охранно-пожарная сигнализация), где хранятся дубликаты ключей от сейфов. Ключи должны храниться в опечатанных пакетах у руководителя организации.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.).

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности производится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные) с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам.



ПРИМЕР В процессе инвентаризации кассы в ООО «Взморье» инвентаризационная комиссия пересчитывает деньги в кассе и сверяет полученную сумму с данными кассовой книги. Кроме денег комиссия должна проверить сохранность денежных документов: ценных бумаг, почтовых марок, путевок в дома отдыха и санатории, авиабилетов и т.д.

Ценные бумаги и бланки строгой отчетности проверяются по видам бланков (например, акции: привилегированные и обыкновенные, именные и на предъявителя) и с учетом их начальных и конечных номеров.

Для акта инвентаризации предусмотрен типовый бланк по форме № ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств». В акте комиссия указывает, сколько наличных денег, ценностей и других документов (марок, чеков, чековых книжек, путевок, авиабилетов, ценных бумаг) находилось в кассе ООО «Взморье» в момент проведения ревизии.

Главный бухгалтер фирмы указывает в акте стоимость ценностей в кассе по данным бухгалтерского учета. Здесь же указывают номера последнего на дату ревизии приходного и расходного кассовых ордеров. Обратная сторона акта будет заполняться, если во время ревизии комиссия обнаружит недостачу или излишки ценностей. Строку «Объяснение причин излишков и недостач» заполняет работник, ответственный за сохранность ценностей (кассир).

В результате инвентаризации была выявлена недостача, в связи с чем руководитель ООО «Взморье» может принять следующее решение:

- во-первых, удержать сумму недостачи с материально ответственного лица;
- во-вторых, списать недостачу за счет средств организации (если в недостаче нет вины кассира).

Решение руководителя фиксируется на обратной стороне акта.

Кассир ООО «Взморье» хранил в кассе свои личные сбережения. Излишек денег является нарушением Порядка ведения кассовых операций. Такие излишки, выявленные при инвентаризации, должны быть изъяты комиссией и оприходованы.

По результатам инвентаризации составляют акт инвентаризации наличных денежных средств (форма № ИНВ-15).

В организации могут также проводиться внезапные ревизии кассы. Такая ревизия возможна:

- по инициативе руководителя организации;
- по требованию налоговой инспекции.

Ревизию также проводит специальная комиссия, назначенная приказом руководителя. Если ревизию проводят по требованию налоговой инспекции, в состав комиссии включают ее сотрудника (проверяющего).

Результаты ревизии отражают в акте о проверке наличных денежных средств кассы (форма № КМ-9).

На основании акта инвентаризации или ревизии бухгалтер должен сделать в соответствующих случаях такие проводки:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 91-1

- оприходованы наличные деньги, выявленные в процессе инвентаризации (ревизии);

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 50

- отражена недостача наличных денег в кассе организации;

ДЕБЕТ 73 КРЕДИТ 94

- сумма недостачи отнесена на материально ответственного работника.

В соответствии со статьей 238 ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под прямым действительным ущербом понимается, в частности, реальное уменьшение наличного имущества работодателя. За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка (ст. 241 ТК РФ), за исключением случаев, предусмотренных ТК РФ или иными федеральными законами, когда на работника может возлагаться материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба (ст. 242 ТК РФ). Случаи полной материальной ответственности предусмотрены статьей 243 ТК РФ.

Сумма недостач денежных средств, взыскиваемая с виновного работника, отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Инвентаризация денежных средств в пути осуществляется путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т. п. А инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерии организации с данными выписок банков.

Порядок инвентаризации бланков строгой отчетности прописан в Положении об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденном постановлением Правительства РФ от 31 марта 2005 г. № 171.

К бланкам строгой отчетности, приравненным к кассовым чекам, относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случае оказания услуг населению.

Формы бланков утверждаются Министерством финансов Российской Федерации по обращению заинтересованных органов государственной власти, Центрального банка Российской Федерации и организаций, объединяющих субъектов предпринимательской деятельности, занятых в определенной сфере услуг.

К обращению прилагаются:

- а) описание бланка (обязательные и дополнительные реквизиты, характеризующие специфику деятельности организации или индивидуального предпринимателя);
- б) эскиз бланка (его художественно-графическое оформление);
- в) предложение по обеспечению защиты бланка от подделок;
- г) инструкция по заполнению бланка;
- д) рекомендации по применению бланка, а также перечень услуг, которые предполагается осуществлять с использованием бланка.

При заполнении бланка должно обеспечиваться одновременное оформление не менее чем одной копии (с использованием копировальной или самокопировальной бумаги) либо бланк должен иметь отрывные части. Для наземного пассажирского транспорта общего пользования допускается использование рулонной формы бланка.

Бланк должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) сведения об утверждении формы бланка;
- б) наименование, шестизначный номер и серия;
- в) код формы бланка по Общероссийскому классификатору управленческой документации;
- г) наименование и код организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк, по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций;
- д) идентификационный номер налогоплательщика;
- е) вид услуг;
- ж) единица измерения оказания услуг;
- з) стоимость услуги в денежном выражении, в том числе размер платы, осуществляемой наличными денежными средствами либо с использованием платежной карты;
- и) дата осуществления расчета;
- к) наименование должности, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, место для личной подписи, печати (штампа) организации или индивидуального предпринимателя.

Бланк, предназначенный для осуществления наличных денежных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования, должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование, шестизначный номер и серия;
- б) код формы бланка по Общероссийскому классификатору управленческой документации;
- в) наименование организации или индивидуального предпринимателя, выдавших бланк;
- г) вид транспортного средства, на котором оказывается услуга по перевозке пассажиров;
- д) стоимость услуги в денежном выражении.

На бланке обязательно указываются сведения об изготовителе (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж). В случае если заполнение той или иной строки бланка невозможно ввиду отсутствия у организации или индивидуального предпринимателя соответствующих показателей, в строке ставится прочерк. При изготовлении бланка допускается вносить в него изменения, касающиеся расширения (сужения) граф с учетом реквизитов. Проставление серии и номера на бланке осуществляется изготовителем бланков. Дублирование серии и номера на бланках не допускается, за исключением серии и номера, наносимых на копии для оформления бланка.

Формы бланков утверждаются на срок, устанавливаемый Министерством финансов Российской Федерации. Продление срока действия формы бланка может быть произведено по обращению заинтересованного органа государственной власти, Центрального банка Российской Федерации и организации, объединяющей субъектов предпринимательской деятельности, занятых в определенной сфере услуг, при условии, что указанная форма бланка соответствует требованиям, действующим на момент подачи такого обращения.

Документы, оформленные на бланках, являются первичными учетными документами (кроме бланков, предназначенных для осуществления наличных денежных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования). Организации и индивидуальные предприниматели ведут учет бланков.

Бланки должны заполняться четко и разборчиво с использованием копировальной или самокопировальной бумаги либо без нее, если копии не предусмотрены. Подчистки, поправки и исправления на бланке не допускаются. Испорченные или неправильно заполненные бланки не уничтожаются, а перечеркиваются и прилагаются к кассовому отчету (ведомости, реестру) за тот день, в котором они выписаны. Учет бланков по их наименованиям, сериям и номерам ведется в книге по учету бланков. Листы такой книги должны быть пронумерованы, прошнурованы и подписаны руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации или индивидуальным предпринимателем, а также скреплены печатью (штампом).

Руководитель организации или индивидуальный предприниматель заключает с работником, которому поручается получение, хранение и выдача бланков, а также прием от населения наличных денежных средств согласно оформленным бланкам, договор в соответствии с законодательством Российской Федерации. Указанному работнику руководителем организации или индивидуальным предпринимателем создаются условия, обеспечивающие сохранность бланков. Бланки принимаются этим работником в присутствии комиссии, назначенной руководителем организации или индивидуальным предпринимателем. Приемка производится в день поступления бланков. Комиссия проверяет соответствие фактического количества, серий и номеров бланков данным, указанным в сопроводительных документах (накладных, квитанциях и т.п.), и составляет акт приемки бланков. Этот акт, утверждаемый руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, является основанием для принятия бланков на учет указанным работником.

Бланки хранятся в металлических шкафах и (или) сейфах. В организации или у индивидуального предпринимателя, получающих бланки в большом количестве, допускается хранение их в специально оборудованных помещениях в условиях, исключающих порчу и хищение бланков. По окончании рабочего дня места хранения бланков опечатываются или опломбировываются.

Инвентаризация бланков осуществляется одновременно с инвентаризацией находящихся в кассе наличных денежных средств и кассовых документов. При осуществлении контроля за надлежащим использованием бланков проверяется наличие на обложках (наклеенных на книжках листах) использованных квитанционных книжек (других сброшюрованных бланков) печати организации или индивидуального предпринимателя и подписи главного бухгалтера (бухгалтера), сохранность копий бланков (корешков), отсутствие подчисток и исправлений, а также соответствие сумм, указанных в копиях (корешках), суммам, отраженным в ведомостях и реестрах, сдаваемых в бухгалтерию, или в кассовых отчетах.

Возложение обязанностей по контролю за использованием бланков на лиц, осуществляющих выдачу бланков, не допускается (за исключением организаций или индивидуальных предпринимателей, где обязанности ответственного лица совмещены в одном лице с главным бухгалтером или руководителем организации либо индивидуальным предпринимателем).

Упакованные в опечатанные мешки копии использованных бланков (корешков), подтверждающих суммы принятых наличных (и с использованием платежных карт) денежных средств, хранятся в организации или у индивидуального предпринимателя в систематизированном виде не менее 5 лет. По окончании установленного срока хранения, но обязательно после истечения месяца со дня проведения последней инвентаризации и проверки товарного отчета, копии использованных бланков (корешков) уничтожаются на основании акта об их списании, составленного комиссией, образованной руководителем организации или индивидуальным предпринимателем. В таком же порядке уничтожаются некомплектные или испорченные бланки.

Организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие населению услуги, в отношении которых не были утверждены соответствующие формы бланков, при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт используют контрольно-кассовую технику.

В случае применения бланков наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт осуществляются в следующем порядке:

- а) при оплате услуг наличными денежными средствами организации и индивидуальные предприниматели:
 - заполняют бланк, за исключением места для подписи (кроме бланка, предназначенного для осуществления указанных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования);
 - получают от клиента денежные средства;
 - называют сумму полученных денежных средств и помещают их отдельно на виду у клиента;
 - подписывают бланк (кроме бланка, предназначенного для осуществления указанных расчетов за проезд наземным пассажирским транспортом общего пользования);
 - называют сумму сдачи и выдают ее клиенту вместе с бланком. При этом бумажные купюры и разменные монеты выдаются одновременно;
- б) при оплате услуг с использованием платежной карты организации и индивидуальные предприниматели:
 - получают от клиента платежную карту;
 - заполняют бланк, за исключением места для подписи;
 - вставляют платежную карту в устройство считывания информации с платежных карт и получают подтверждение оплаты по платежной карте;
 - подписывают бланк;
 - возвращают клиенту платежную карту вместе с бланком и документом, подтверждающим совершение операции с использованием платежной карты.

Допускается осуществление смешанной оплаты, при которой одна часть услуги оплачивается наличными денежными средствами, другая – с использованием платежной карты. При этом выдача бланка, сдачи и возврат платежной карты должны производиться одновременно.

1.8. Порядок инвентаризации расчетов

После окончания календарного года перед составлением годовой отчетности организации должны произвести инвентаризацию расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (в том числе с банками, с бюджетом и с обособленными подразделениями организации), чтобы подтвердить правильность сумм на счетах бухгалтерского учета.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

Проверке должен быть подвергнут счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

По задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования и суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

а) правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

б) правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

в) правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Инвентаризационная комиссия должна установить общий размер дебиторской задолженности, в том числе:

подтвержденной дебиторами;

не подтвержденной дебиторами;

с истекшим сроком исковой давности, а также суммы кредиторской задолженности (за что, дата начала, документ, подтверждающий задолженность).

Заметим, что на основании статьи 307 ГК РФ должник обязан совершить в пользу другого лица (кредитора) определенные действия, а именно: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанностей.

Обязательства согласно статье 309 ГК РФ должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями самого обязательства и требованиями закона, иных правовых актов. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Дебиторская задолженность при расчетах за товары появляется в бухгалтерском учете в момент признания выручки и в ее размере при наличии условий, определенных ПБУ 9/99. Кредиторская задолженность возникает по операциям, которые признаются расходами при наличии условий, определенных ПБУ 10/99.

Как активы, так и обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в зависимости от срока:

краткосрочные – если срок обращения (погашения) по ним составляет не более одного года или продолжительность операционного цикла не превышает один год;

долгосрочные – если срок обращения (погашения) по ним составляет более одного года или продолжительность операционного цикла превышает один год.

При инвентаризации необходимо устанавливать дату возникновения и срок возврата задолженности, выявляя просроченную. Напомним, что просроченной считается задолженность, не погашенная в срок, предусмотренный договором.

Кроме того, в ходе инвентаризации расчетов уточняется их оценка. Согласно статье 424 ГК РФ «исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон». В последствии изменение цены допустимо в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом.

Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности затрагивает проверку обоснованности сумм, числящихся на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а также 68, 69, 71, 73, 79.

В отношении не оплаченных в срок расчетных документов, а также расчетов по неотфактурованным поставкам должен быть проверен счет 60. Организации направляют дебиторам выписки из лицевых счетов числящейся за ними задолженности. Организации-дебиторы должны подтвердить остаток задолженности или привести свои возражения.

Инвентаризационная комиссия проверяет документацию по дебиторской и кредиторской задолженности, устанавливает наличие договоров, момент перехода права собственности на товары по договорам купли-продажи, проверяет расчетные документы поставщика и документы, служащие основанием для их оприходования.

Если ценности поступили от поставщиков без оформления надлежащим образом сопроводительных, расчетных и платежных документов (счетов, платежных требований или других документов), то эти ценности, поступившие по неотфактурованной поставке, организация может принять к учету в оценке, предусмотренной в договоре с поставщиком (с последующим ее уточнением). Документом для принятия к учету товаров по неотфактурованным постав-

кам служит акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика, составленный комиссией. Обычно в состав комиссии входят представители администрации организации-покупателя, представители отправителя (поставщика или представители заинтересованной организации), а также материально ответственное лицо (лица).

Для оприходования материалов, поступивших без счета поставщика, предусмотрен акт формы № М-7.

До получения от поставщиков требуемых сопроводительных документов при получении акта, составленного комиссией, по кредиту счета 60 возможно отражение оприходованных материально-производственных запасов (МПЗ) в учетных ценах.

После поступления сопроводительных документов на отгрузку МПЗ, принятых в порядке неотфактурованной поставки, по кредиту счета 60 должна быть отражена их стоимость, указанная в расчетных документах. Кроме того, по кредиту счета 60 будет отражен налог на добавленную стоимость по поступившим МПЗ на основании счета-фактуры поставщика.

В этих случаях проверяют обоснованность цен на материально-производственные запасы, поступившие без документов поставщика с последующим их уточнением.

В бухгалтерском учете организации возможны следующие записи:

ДЕБЕТ 41, субсчет «Неотфактурованные поставки» КРЕДИТ 60

— оприходованы товары без документов поставщика на основании акта по форме № ТОРГ-4 по учетным ценам;

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 41, субсчет «Неотфактурованные поставки»

— отражена стоимость неотфактурованных поставок после получения документов от поставщика по учетным ценам;

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

— увеличена стоимость товаров после получения расчетных документов поставщика согласно справке бухгалтера;

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

— (красное сторно) уменьшена стоимость товаров согласно справке бухгалтера после получения расчетных документов.

К счету 60 может быть открыт субсчет «Расчеты по авансам выданным». По дебету этого субсчета организации-покупателя отражают суммы авансов, выданных под поставку материальных ценностей (работ) или под оплату при частичной готовности продукции, работ. По кредиту субсчета «Расчеты по авансам выданным» отражают заченные поставщиком суммы ранее выданных авансов при оплате готовности изделий или законченных работ.

В бухгалтерском учете организации возможны следующие записи:

ДЕБЕТ 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» КРЕДИТ 50, 51, 52, 55

— выданы поставщику авансы или оплачена продукция, принятая при частичной готовности;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»

— зачены поставщиками при оплате законченных работ ранее выданные им авансы.

При расчетах с покупателями и заказчиками в учете, как правило, применяют счет 62. В процессе инвентаризации проверяют расчеты по не оплаченным в срок расчетным документам, расчеты по полученным авансам и векселям.

При этом следует учесть, что курсовые разницы затрагивают как счет 60, так и счет 62 в корреспонденции с другими счетами.

В бухгалтерском учете организации возможны следующие записи:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90, 91

— при фактическом поступлении денежных средств от покупателя (по курсу на день оплаты);

ДЕБЕТ 50, 51 КРЕДИТ 62

— при фактическом поступлении денежных средств от покупателя (по курсу на день оплаты);

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90, 91

— на положительную курсовую разницу;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90, 91

– (красное сторно) на отрицательную курсовую разницу.

Соответственно меняется НДС с положительной или отрицательной величины курсовой разницы.

Субсчет 62-1 «Расчеты по авансам, полученным в рублях» может быть открыт и использован организацией-поставщиком для учета расчетов с покупателями и заказчиками. По кредиту данного субсчета отражаются суммы:

полученных авансов;

полученной платы при частичной готовности продукции и работ – в корреспонденции со счетами денежных средств.

По дебету субсчета отражаются зачтенные покупателем (заказчиком) суммы:

полученных авансов;

платы по частичной готовности продукции и работ – при предъявлении расчетных документов за поставленные изделия полной готовности и выполненные работы.

В бухгалтерском учете организации возможны следующие записи:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62-1

– получены авансы под поставку товарно-материальных ценностей;

ДЕБЕТ 62-1 КРЕДИТ 68

– отражена сумма НДС на основании документов о полученных авансах;

ДЕБЕТ 62-1 КРЕДИТ 62

– зачтены покупателем суммы ранее полученных авансов при предъявлении расчетных документов за полностью произведенную продукцию и выполненные работы;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 62-1

– восстановлена сумма НДС, начисленная ранее в бюджет по полученным авансам.

Инвентаризационная комиссия заполняет акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по форме № ИНВ-17 (последовательно с дебиторами и кредиторами) и справку к акту (приложение к форме № ИНВ-17).

В едином акте по форме № ИНВ-17 должны быть указаны:

- счета бухгалтерского учета, на которых числится задолженность;
- суммы задолженности, согласованные и несогласованные с дебиторами (кредиторами);
- суммы задолженности, по которым истек срок исковой давности.

В справке к акту указываются: наименование, адрес и номер телефона дебитора, кредитора; числится задолженность: за что, дата начала; сумма задолженности (руб. коп.): дебиторская, кредиторская; документ, подтверждающий задолженность: наименование, номер, дата. Подписанная бухгалтером справка с указанием видов задолженности в разрезе счетов бухгалтерского учета является основанием для составления акта по форме № ИНВ-17 и должна быть приложена к нему.

Комиссия проводит инвентаризацию на основании договоров, платежных документов, актов сверки расчетов, налоговых деклараций, авансовых отчетов и т.д.

Для сверки с покупателями, поставщиками (подрядчиками) и обособленными подразделениями составляют акты сверки расчетов. Акт составляют по каждому контрагенту (дебитору и кредитору) в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон.

Форма акта законодательно не утверждена. Его можно составить по такому образцу:

Акт сверки расчетов

г. Москва

31 марта 2006 г.

ЗАО «Дружба» в лице генерального директора Степанова В.В. и главного бухгалтера Комоловой Н.Л., с одной стороны, и ООО «Феникс» в лице генерального директора Логинова А.А. и главного бухгалтера Сотниковой А.Н., с другой стороны, произвели выверку взаимных расчетов и подтверждают нижеследующее.

По состоянию на 31 марта 2006 года задолженность ЗАО «Дружба» перед ООО «Феникс» согласно договору поставки № 5 от 06.02.2006 г. на основании счета-фактуры № 56 от 11.02.2006 года составляет 518 000 руб., в том числе НДС (18%) – 93 240 руб.

Подписи сторон:

ЗАО «Дружба»

ООО «Феникс»

Генеральный директор

В.В. Степанов

Генеральный директор

А.А.Логинов

Главный бухгалтер

Н.Л.Комолова

Главный бухгалтер

А.Н.Сотникова

М.П.

М.П.

На основании акта сверки расчетов может быть подготовлено заявление о зачете взаимных требований. Это делают, если у организации есть как дебиторская, так и кредиторская задолженность перед одним и тем же предприятием (например, когда поставщик одновременно является и покупателем товаров вашей организации).

Однако бывают случаи, когда проведение взаимозачета не допускается, например, если это запрещено договором (ст. 411 ГК РФ).

Заявление составляют в 2 экземплярах:

первый экземпляр передают в бухгалтерию;

второй – предприятию, с которым производится взаимозачет.

Заявление хранят в архиве организации 5 лет.

Акт хранится в архиве организации 5 лет. В течение этого времени списанная задолженность должна числиться за балансом на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

К акту прикладывают справку. В справке отражают: реквизиты каждого дебитора или кредитора организации, причину и дату возникновения задолженности, сумму задолженности.

Списание дебиторской задолженности должно быть обосновано документами, подтверждающими:

истечение срока исковой давности;

прекращение обязательства ликвидацией юридического лица.

Исковой давностью признается срок для защиты по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности устанавливается в три года (ст. 196 ГК РФ). Для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки.

Гражданский кодекс Российской Федерации и иные законы устанавливают основания приостановления и прерыва течения сроков исковой давности. Например, течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска в установленном порядке. После прерыва течения срока исковой давности начинается заново. Иначе говоря, время, истекшее до прерыва, не засчитывается в новый срок.

Срок исковой давности составляет три года с момента возникновения задолженности. Если при инвентаризации выявлена задолженность с истекшим сроком исковой давности, то ее надо списать с баланса фирмы по приказу руководителя.

Для этого бухгалтер должен сделать проводки:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 62 (76, ...)

– списана дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

ДЕБЕТ 63 КРЕДИТ 62 (76, ...)

– списана дебиторская задолженность, по которой ранее был создан резерв по сомнительным долгам;

ДЕБЕТ 60 (76) КРЕДИТ 91-1

– списана кредиторская задолженность.

Согласно статье 419 ГК РФ обязательство прекращается ликвидацией юридического лица (должника или кредитора), кроме случаев, когда законом или иными правовыми актами исполнение обязательства ликвидированно-

го юридического лица возлагается на другое лицо. Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – прекратившим существование после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц (п. 8 ст. 63 ГК РФ).

Статьями 416 и 417 ГК РФ предусмотрены иные причины прекращения обязательств дебитора, задолженность которого на основании соответствующих документов может быть признана нереальной для взыскания. Это прекращение обязательства:

невозможностью исполнения, если невозможность исполнения вызвана обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает;

в результате издания акта государственного органа. В этом случае исполнение обязательства становится невозможным полностью или частично либо обязательство прекращается полностью или в соответствующей части.

Обязательным условием истребования дебиторской задолженности является предъявление иска в арбитражный суд с приложением документов, подтверждающих направление ответчику искового заявления. Если право на предъявление иска не может быть реализовано, то дебиторская задолженность не списывается с баланса в течение всего срока исковой давности.

При ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в очередности, определенной статьей 64 ГК РФ. Требования каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди.

На основании данных проведенной инвентаризации и приказа руководителя организации просроченная (дебиторская и кредиторская) задолженность, по которой истек срок исковой давности, списывается на прочие расходы или доходы: Дебет 91-2 – Кредит 61, 76 и др.; Дебет 60 – Кредит 91-1.

Долг, списанный на убыток из-за неплатежеспособности, должен отражаться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью взыскания задолженности в случае изменения имущественного положения должника.

Однако по результатам инвентаризации расчетов может быть принято решение об образовании резерва по сомнительным долгам. Право создавать резервы по сомнительным долгам имеют те организации, которые применяют для целей налогообложения метод определения выручки от реализации «по отгрузке». Резерв по сомнительным долгам образуется за счет финансовых результатов. Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от вероятности погашения долга должником полностью или частично.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва, он не использован, то неизрасходованная сумма присоединяется к финансовым результатам. В бухгалтерском учете организации делают запись: Д 63 «Резервы по сомнительным долгам» – К 91 «Прочие доходы и расходы».

Строки баланса, по которым отражают дебиторскую задолженность, уменьшаются на сумму созданного резерва по сомнительным долгам (без записи на счетах) с одновременным отражением на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».



ПРИМЕР Организация отгрузила 1 июля 2007 г. товары на сумму 1 160 000 руб. Срок оплаты по договору – 15 июля 2007 г. В установленный договором срок товары не были оплачены, а документы для истребования долга были переданы в суд. По состоянию на 1 октября 2007 г. была проведена инвентаризация расчетов. В результате образован резерв по сомнительным долгам в сумме 1200 000 руб. В бухгалтерском учете организации должна быть сделана запись: Дебет 91-2 – Кредит 63 – 1200 000 руб.

Долг был погашен в декабре 2007 г. По результатам годовой инвентаризации расчетов в бухгалтерском учете организации должна быть сделана запись: Дебет 63 – Кредит 91-1 – 1200 000 руб.

Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности может быть дополнена ее анализом. Анализ движения дебиторской задолженности по составу позволил установить, что ее увеличение произошло в основном по расчетам с покупателями и заказчиками. Сумма неоплаченных счетов покупателями и заказчиками, включая векселя к получению, увеличилась на 238 тыс.руб., или на 6%, и составила на конец года 5156 тыс.руб. Такая ситуация ставит организацию в зависимость от финансового состояния партнеров.

Далее целесообразно составить ведомость дебиторской задолженности по ранжиру в зависимости от сроков оплаты счетов:

срок оплаты не наступил;

просрочка от 1 до 30 дней (до 1 месяца);

просрочка от 31 до 90 дней (от 1 до 3 месяцев);

просрочка от 91 до 180 дней (от 3 до 6 месяцев);

просрочка от 181 до 360 дней (от 6 месяцев до 1 года);

просрочка от 360 дней и более (более 1 года)¹.

Чем длительнее срок просрочки, тем вероятнее неуплата по счету. Отвлечение средств в эту задолженность создает угрозу неплатежеспособности организации, снижению ликвидности баланса.

Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности предприятий и организаций жилищно-коммунального комплекса и оформление ее результатов производятся в соответствии с Порядком, утвержденным Госстроем РФ от 21 апреля 2003 г. № 142.

В инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности предприятий и организаций жилищно-коммунального комплекса принимают участие:

жилищные эксплуатационные организации – организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, непосредственно оказывающие услуги по предоставлению в пользование жилья гражданам, осуществляющие обслуживание и ремонт общего имущества многоквартирного дома;

специализированные эксплуатационные организации – организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, которые выполняют ремонт (текущий и капитальный) и техническую эксплуатацию жилищного фонда, лифтов, мусоропроводов, сбор и вывоз бытовых отходов, обслуживание и уборку мест общего пользования жилых домов и придомовой территории по договорам с жилищными эксплуатационными организациями;

организации, предоставляющие коммунальные услуги населению, – организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, осуществляющие электроснабжение, отопление, горячее водоснабжение, газоснабжение, водоснабжение и водоотведение (включая очистку сточных вод);

организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, которые осуществляют электро-, газо-, тепло- и водоснабжение и водоотведение организациям жилищно-коммунального хозяйства;

многоотраслевые организации жилищно-коммунального хозяйства – организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, осуществляющие обслуживание и ремонт (текущий и капитальный) общего имущества многоквартирного дома, обслуживание и уборку мест общего пользования жилых домов и придомовой территории, ремонт и эксплуатацию лифтов, мусоропроводов, сбор и вывоз бытовых отходов, а также предоставление всех либо отдельных видов коммунальных услуг (электроснабжение, отопление и горячее водоснабжение, газоснабжение, водоснабжение и водоотведение (включая очистку сточных вод));

управляющие организации (службы заказчика) – организации любой формы собственности, организационно-правовой формы и ведомственной принадлежности, осуществляющие управление обслуживанием объектов недвижимости в жилищной сфере и обеспечением снабжения потребителей необходимыми коммунальными услугами надлежащего качества.

Отдельные сведения по инвентаризации, которые характеризуют объемы бюджетного финансирования и направление использования этих средств, должны предоставлять организации, которые располагают указанной информацией и через которые осуществляется бюджетное финансирование. К ним относятся организации (учреждения) жилищно-коммунального хозяйства, которые уполномочены органами местного самоуправления распределять бюджетные средства в соответствии с конкретной потребностью организаций ЖКХ. Среди них: организации (учреждения), выполняющие функции заказчика (муниципального заказчика), департаменты (комитеты, управления ЖКХ, службы заказчика). Если же бюджетные средства организациям ЖКХ распределяются непосредственно органом местного самоуправления, то показатели об объемах бюджетного финансирования на различные цели заполняются его финансовым управлением (отделом).

Организации, осуществляющие деятельность в нескольких отраслях экономики, проводят инвентаризацию лишь тех обязательств, которые относятся к деятельности в жилищно-коммунальном хозяйстве.

Под дебиторской задолженностью, связанной с деятельностью по оказанию жилищно-коммунальных услуг, понимается:

задолженность потребителей жилищно-коммунальных услуг – граждан-нанимателей жилых помещений, граждан-собственников жилых помещений, бюджетных организаций, промышленных предприятий и прочих потребителей;

задолженность бюджетов всех уровней по финансированию предприятий жилищно-коммунального комплекса, направленного на возмещение убытков от реализации услуг, по регулируемым ценам, на возмещение разницы в тарифах на жилищно-коммунальные услуги, на возмещение льгот и субсидий по оплате жилищно-коммунальных услуг, предоставленных гражданам;

задолженность бюджета по финансированию расходов, обусловленных производственной деятельностью, не предусмотренных при формировании экономически обоснованного тарифа.

Кредиторской задолженностью является задолженность предприятиям-поставщикам и подрядчикам за предоставляемые товарно-материальные ценности и выполненные работы, услуги, включая штрафные санкции. В составе кредиторской задолженности выделяется:

задолженность организаций ЖКХ другим организациям ЖКХ за энергоресурсы и услуги;

задолженность за энергоресурсы (электроэнергию, теплоэнергию, газ, мазут, уголь) субъектам естественных монополий (дочерним предприятиям РАО «ЕЭС России», ОАО «Газпром» и т.д.);

задолженность иным организациям – поставщикам и подрядчикам;

задолженность бюджетам всех уровней по налогам и сборам и начисленным пеням, штрафам;

задолженность по платежам в государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Фонд занятости Российской Федерации, Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации, экологический, дорожные фонды.

Форма акта инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, прочими дебиторами и кредиторами (кроме расчетов с бюджетом по налогам и сборам) приведена в приложении № 1 к указанному Порядку, формы справок, актов сверки с дебиторами и кредиторами – в приложениях № 2–6, форма акта инвентаризации расчетов с бюджетом, внебюджетными фондами по налогам и сборам – в приложении № 7.

Руководитель и главный бухгалтер предприятия или организации обеспечивают полноту и точность внесения в справки к акту инвентаризации данных о фактических остатках финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации актом инвентаризации.

Сведения о реальности учтенных финансовых обязательств записываются в справки к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, прочими дебиторами и кредиторами (кроме расчетов с бюджетом по налогам и сборам) не менее чем в трех экземплярах. Данные результатов инвентаризации обобщаются в акте инвентаризации не менее чем в трех экземплярах. Справки к акту инвентаризации расчетов с покупателями и прочими дебиторами, покупателями – бюджетными учреждениями и организациями, финансируемыми из бюджетов всех уровней, поставщиками и прочими кредиторами, расчетов за жилищно-коммунальные услуги с гражданами квартиросъемщиками и домовладельцами заполняются на основании актов сверок с соответствующими дебиторами и кредиторами. Акт сверки подписывают руководитель и главный бухгалтер организации – дебитора и кредитора. Неотъемлемая часть акта сверки с бюджетным учреждением (организацией, финансируемой из бюджета) – справка (выписка из бюджетной росписи), заверенная распорядителем бюджетных средств о лимите бюджетных обязательств, выделенных бюджетному учреждению на оплату коммунальных услуг.

Справки к акту инвентаризации расчетов с покупателями и прочими дебиторами, покупателями – бюджетными учреждениями и организациями, финансируемыми из бюджетов всех уровней, поставщиками и прочими кредиторами, расчетов за жилищно-коммунальные услуги с гражданами-квартиросъемщиками и домовладельцами подписывают руководитель и главный бухгалтер предприятия или организации.

Справки к расчетам с бюджетом по финансированию подписывают руководитель, главный бухгалтер предприятия или организации, главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств органа местного самоуправления.

Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, прочими дебиторами и кредиторами (кроме расчетов с бюджетом по налогам и сборам) подписывают руководитель, главный бухгалтер предприятия или организации, главный распорядитель бюджетных средств органа местного самоуправления.

Акт инвентаризации расчетов с бюджетом внебюджетными фондами по налогам и сборам подписывают руководитель, главный бухгалтер предприятия или организации, представитель управления МНС России по муниципальному образованию.

Первые экземпляры актов инвентаризации и справок к нему остаются на предприятии или в организации, вторые экземпляры передаются в орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации, третьи экземпляры — в другие организации по необходимости.

Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, прочими дебиторами и кредиторами применяется для оформления результатов инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами. Справки (приложения к акту) составляются на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, являются основанием для составления акта.

Сведения о результатах инвентаризации вместе с бухгалтерским балансом представляются в органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

1.9. Инвентаризация резервов предстоящих расходов, оценочных резервов

При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей проверяется правильность и обоснованность созданных в организации резервов: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год; расходов на ремонт основных средств; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат по ремонту предметов проката и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденными в установленном порядке.

1.9.1. Резервы предстоящих расходов

Суммы, зарезервированные под предстоящие расходы фирмы, инвентаризируют на конец отчетного года. Основная цель этого мероприятия — проверить, насколько необходимо создавать такие резервы и правильно ли они были рассчитаны.

Инвентаризация резервов предстоящих расходов проводится на основании приказа руководителя. Унифицированная форма для такой описи не предусмотрена, поэтому бухгалтер может разработать свой бланк. И если на предприятии бухгалтерский учет резервов совпадает с налоговым, то этот документ будет и инвентаризационным актом, и регистром.

Бухгалтер выявляет суммы, которые были перечислены в резерв, и сопоставляет их с выплатами из него. Допустим, резерва не хватило. Тогда суммы, выделенные из других источников, отражаются в составе прочих расходов. Если же затраты меньше зарезервированных сумм, то при расчете налога на прибыль остаток включается в налоговые внереализационные доходы.

Также остатки резервов на предстоящие расходы разрешается переносить на следующий год. Например, если затянулся ремонт основных средств или кто-то из работников так и не использовал свой отпуск. Эти суммы включаются в состав резерва будущего года и не участвуют в исчислении налога на прибыль года текущего.

Правда, в некоторых случаях сначала необходимо уточнить переносимую сумму. Так в отношении резерва по гарантийному ремонту принимают во внимание долю реальных затрат на ремонт в общей выручке за товары, на которые распространяется гарантийное обслуживание. Перенос остатка возможен, только если в учетной политике организации на следующий год предусмотрен такой же вид резерва.



ПРИМЕР Учетная политика ООО «Ласточка» предусматривает на 2007 год два резерва – на выплату вознаграждений по итогам года и на ремонт основных средств. В учетную политику на 2008 год переходит только положение о создании резерва на выплату вознаграждений.

Ежемесячные отчисления в резерв на вознаграждения составляют 30 000 руб. В связи с приходом новых сотрудников сумма сформированного резерва 31 декабря 2007 года была увеличена на 50 000 руб. Выплатить премии за 2007 год планируется в феврале 2008 года.

ООО «Ласточка» в 2007 году ремонтировало свои автомобили. Ежемесячные отчисления в резерв на ремонт основных средств равны 14 000 руб. Фактические расходы на ремонтные работы и запчасти в 2007 году согласно актам составили 112 000 руб. На следующий год остаток резерва не переносится.

В соответствии с приказом руководителя от 1 декабря 2007 г. № 181 по состоянию на 31 декабря 2007 года проведена инвентаризация созданных резервов. Председателем комиссии назначен заместитель главного бухгалтера Лебедев А.Н., членом инвентаризационной комиссии – кассир Кострюкова Н.Л.

Инвентаризация показала, что оставшаяся сумма резерва на ремонт автомобилей, равная 56 000 руб., включается в состав налоговых внереализационных доходов организации (бухгалтерских прочих).

Не использованная в 2007 году сумма резерва на выплату вознаграждений – 410 000 руб. переносится на следующий год. В расчете налога на прибыль за 2007 год она не участвует.

1.9.2. Инвентаризация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков

В соответствии с правилами законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении созданный организацией резерв предстоящих расходов на оплату отпусков подлежит обязательной инвентаризации в целях выявления обоснованности числящихся сумм.

Инвентаризация указанного резерва в рамках системы бухгалтерского учета должна осуществляться назначаемой в обязательном порядке в конце года инвентаризационной комиссией в соответствии с правилами, определенными Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

В рамках налогового учета, созданного в организации, инвентаризация осуществляется в соответствии с методикой, приведенной в статье 324.1 НК РФ.

Создавать резерв предстоящих расходов для оплаты расходов на оплату отпусков в рамках системы бухгалтерского учета организации вправе в соответствии с пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета.

Возможность создания организацией указанного резерва, а также методика его формирования определяются учетной политикой организации, применяемой для целей бухгалтерского учета.

Резерв создается в целях обеспечения равномерного включения расходов на оплату отпусков в издержки производства или обращения отчетного периода. Объясняется это тем, что в отпуск сотрудники идут, как правило, в летний и осенний периоды, а потому в приходящиеся на данный период месяцы возможно значительное увеличение расходов, формирующих себестоимость производимой продукции (работ, услуг).

Размер отчислений в резерв определяется исходя из суммы затрат на оплату труда работников, принимаемых при расчете отпускных сумм и отчислений на социальное страхование и обеспечение, включая суммы единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Резерв может образовываться посредством ежемесячных отчислений, определяемых исходя из годовой плановой суммы на оплату отпусков в отчетном году и отчислений с них на нужды социального страхования и обеспечения к плановому годовому фонду оплаты труда.

За счет создаваемого в течение года резерва на предстоящую оплату отпусков списываются фактически начисленные суммы среднего заработка за предоставленные работникам основные и дополнительные отпуска с отчислениями на социальное страхование и обеспечение, а также суммы денежной компенсации за неиспользован-

ные отпуска. Отнесение за счет сумм созданного резерва денежной компенсации обусловлено тем, что изначально он создается в том числе и в той части отпусков, которые будут оплачены работникам в виде денежной компенсации, а в конце года величина неиспользованных работниками отпусков имеет свое значение при инвентаризации сумм резерва.

В бухгалтерском учете формирование и использование созданного в соответствии с учетной политикой организации резерва предстоящих расходов сопровождается следующими записями по счетам учета:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и т.д. КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков»

— производство равномерных ежемесячных отчислений в созданный организацией резерв предстоящих расходов на оплату отпусков (соответствующие счета учета определяются согласно сфере, в которой заняты сотрудники);

ДЕБЕТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— за счет сумм созданного в организации резерва отнесены суммы среднего заработка за отпуск и денежной компенсации за неиспользованный отпуск;

ДЕБЕТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (по соответствующим субсчетам учета)

— за счет сумм созданного в организации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков отнесены суммы отчислений со среднего заработка за отпуск единого социального налога, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Остатки созданного организацией резерва предстоящих расходов на оплату отпусков подлежат обязательной, как минимум один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, инвентаризации.

По итогам инвентаризации в соответствии с пунктом 3.49 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств № 49 остаток числящегося в бухгалтерском учете резерва должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений на обязательное социальное страхование и обеспечение.

Исходя из указанных положений целью инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков является выявление обоснованности и «реальности» числящегося остатка сумм.

В рамках проводимой инвентаризации необходимо:

а) по данным кадрового подразделения организации или бухгалтерии определить количество неиспользованных работниками календарных дней основных и дополнительных оплачиваемых отпусков (для этих целей могут быть использованы формы № Т-2 «Личная карточка работника», № Т-54 «Лицевой счет», утвержденные постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты»);

б) исходя из принятой методики исчисления среднего заработка и средней заработной платы в организации определить «расчетную» величину среднедневного заработка (величина среднемесячной заработной платы может быть определена исходя из представляемой организацией статистической отчетности или данных бухгалтерского учета, а величина среднедневного заработка исходя из положений статьи 139 ТК РФ и Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 11 апреля 2003 г. № 213, может быть определена путем деления среднемесячного заработка в организации на 29,6);

в) определить величину расходов на оплату неиспользованных на конец года работниками ежегодных основных и дополнительных отпусков (с учетом отчислений на нужды социального страхования и обеспечения), и полученную величину сравнить с числящимся в бухгалтерском учете остатком резерва на предстоящую оплату отпусков.

Соответствующие расчеты производятся по группам работников, затраты на оплату труда которых учитываются на различных балансовых счетах (работники основного производства, административно-управленческий персонал и др.).

В том случае, если сумма числящегося остатка резерва меньше исчисленной величины расходов на оплату неиспользованных отпусков, производится единовременное доначисление резерва (ДЕБЕТ 20, 23, 25, 26, 29, 44 КРЕДИТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков»).

В случае, если сумма числящегося в бухгалтерском учете остатка резерва предстоящих расходов на оплату отпусков превышает исчисленную величину расходов на оплату неиспользованных отпусков, производится уменьшение резерва на соответствующую разницу посредством сторнировочных записей (ДЕБЕТ 20, 23, 25, 26, 29, 44 КРЕДИТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков» – сторно).

К материалам инвентаризации прилагается подробный расчет, обосновывающий числящийся остаток неиспользованного резерва. В материалах результатов инвентаризации, представляемых председателем комиссии на утверждение руководителю организации, отражаются сведения о произведенной корректировке резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.



ПРИМЕР По состоянию на конец текущего года в организации не использовано 120 календарных человеко-дней ежегодных оплачиваемых основных и дополнительных отпусков. Средняя заработная плата в организации составляет 5 600 руб. в месяц.

Согласно произведенному при проведении инвентаризации расчету, величина расходов на оплату неиспользованных отпусков составляет 28 719 руб., в том числе:

суммы среднего заработка за отпуск – 22 703 руб. ($5600 \text{ руб.} / 29,6 \text{ дней} \times 120 \text{ календарных дней отпуска}$);

отчисления с сумм среднего заработка единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 6016 руб. ($22\,703 \text{ руб.} \times 26,5\%$, где 26% – ставка, по которой уплачивается единый социальный налог, включающий в себя отчисления на обязательное пенсионное страхование; 0,5% – ставка страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний).

Допустим, на конец года остаток резерва составил:

а) 17 500 руб., что меньше, чем 28 719 руб. – следует произвести доначисление резерва:

ДЕБЕТ 20, 23, 25, 26, 29, 44 КРЕДИТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков»

– 11 219 руб. ($28\,719 \text{ руб.} - 17\,500 \text{ руб.}$) – по итогам инвентаризации доначислены суммы резерва;

б) 33 000 руб., что больше, чем 28 719 руб. – излишние суммы резерва следует сторнировать:

ДЕБЕТ 20, 23, 25, 26, 29, 44 КРЕДИТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков»

– 4281 руб. (сторно) ($33\,000 \text{ руб.} - 28\,719 \text{ руб.}$) – по итогам инвентаризации сторнированы излишне начисленные суммы резерва на предстоящую оплату отпусков.

Если при уточнении учетной политики на следующий год организация сочтет нецелесообразным начислять резерв на предстоящую оплату отпусков, его остатки на 1 января следующего года подлежат присоединению к финансовому результату деятельности организации записями за январь месяц следующего года – ДЕБЕТ 96, субсчет «Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует учитывать, что если резерв предстоящих расходов на оплату отпусков организацией не создается, начисленные в пользу работников суммы среднего заработка с отчислениями на обязательное страхование и обеспечение, а также денежной компенсации за неиспользованный отпуск относятся непосредственно на счета учета расходов (в том числе за предстоящие месяцы – через счета учета расходов будущих периодов).

Как и в рамках бухгалтерского учета, в целях налогообложения прибыли организация вправе выбрать между списанием в уменьшение налоговой базы фактических расходов на оплату отпусков или отчислений в резерв

предстоящих расходов на оплату отпусков. Соответствующий выбор организации фиксируется в учетной политике, применяемой для целей налогообложения.

Согласно пункту 7 статьи 255 НК РФ в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль учитываются суммы расходов на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации.

Учитывая четкую взаимосвязь между законодательно установленными случаями предоставления отпусков и учитываемыми в целях налогообложения затратами производства, пунктом 24 статьи 270 НК РФ определено, что не принимаются в целях налогообложения расходы организаций на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам.

При формировании налоговой базы следует учитывать используемый организацией метод ее исчисления (метод начисления или кассовый метод), а также порядок признания расходов в качестве прямых или косвенных для отнесения их в уменьшение налоговой базы того или иного отчетного (налогового) периода.

Если применяется метод начисления, то вся сумма среднего заработка относится в уменьшение налоговой базы того отчетного (налогового) периода, когда они начислены (пункты 1 и 4 статьи 272 НК РФ). Если организация в разрешенных случаях применяет кассовый метод, сумма среднего заработка относится в уменьшение налоговой базы по факту его выплаты (статья 273 НК РФ).

К прямым расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль текущего отчетного (налогового) периода (за исключением сумм таких расходов, приходящихся на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной продукции), согласно статье 318 НК РФ относятся расходы на оплату среднего заработка в пользу персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленные на указанные суммы среднего заработка.

Расходы на оплату среднего заработка прочих категорий работников, а также все суммы отчислений на нужды обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний относятся к косвенным расходам, уменьшающих налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода в полной сумме.

Суммы среднего заработка и отчисления с них в виде единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, приходящиеся на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной продукции принимаются в целях налогообложения по правилам, определенным статьей 319 НК РФ.

Если организация в целях налогообложения создает резерв на предстоящую оплату отпусков, то в целях налогообложения принимаются не суммы среднего заработка и отчисления с них, а суммы отчислений в указанный резерв, производимые в порядке, установленном статьей 324.1 НК РФ.

В своей учетной политике для целей налогообложения организация должна закрепить принятый ею способ резервирования, предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв. При этом следует учитывать, что при формировании резерва не должны учитываться отчисления в виде страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников. Фактически это означает следующее – в части работников, занятых в процессе производства товаров, выполнения работ и оказания услуг, отчисления в резерв включаются в состав прямых расходов, в части иных категорий работников – в состав косвенных расходов.

На конец налогового периода в рамках обязательной инвентаризации каждая из организаций обязана провести инвентаризацию созданного резерва расходов на оплату отпусков. Фактически такая инвентаризация проводится по тем же правилам, что и в рамках системы бухгалтерского учета.

По итогам проведенной инвентаризации недоиспользованные на последний день текущего налогового периода суммы резерва предстоящих расходов на оплату отпусков подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода в составе налоговых внереализационных доходов.

При недостаточности средств фактически начисленного резерва, подтвержденного инвентаризацией на последний рабочий день налогового периода, организация обязана по состоянию на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, включить в расходы сумму фактических расходов на оплату отпусков с учетом отчислений единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Остаток числящегося в налоговом учете резерва предстоящих расходов на оплату отпусков должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднечасовой суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. То есть опять же правила уточнения аналогичны правилам, используемым в бухгалтерском учете.

Как указано в письме МНС России от 18 августа 2004 г. № 02-5-11/142 «О порядке учета при исчислении налога на прибыль резервов на отпуска» неиспользованные дни отпуска за конкретный календарный год могут быть определены только по состоянию на последний день календарного года. Исходя из этого уточнение резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в течение налогового периода (на конец каждого отчетного периода) не производится.

Сумма остатка резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря года, в котором он был начислен, включается для целей налогообложения в состав внереализационных доходов текущего налогового периода в случае, если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период организация посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков.

Таким образом, в случае если организация не изменит свою учетную политику на следующий 2008 год в отношении создания резерва на оплату отпусков, то на конец отчетного налогового периода она может учесть только определенный по результатам инвентаризации остаток недоиспользованного резерва.

Под недоиспользованными на последний день текущего налогового периода суммами резерва на оплату отпусков следует понимать разницу между суммой начисленного в отчетном периоде резерва на оплату отпусков и суммой фактических расходов на оплату использованных в налоговом периоде отпусков (с учетом единого социального налога) и на предстоящую оплату неиспользованных в отчетном году законодательно предусмотренных отпусков (с учетом единого социального налога, исчисленного по методике, применяемой при формировании резерва).

Суммы оплаты переходящих на следующий год отпусков, начисленные в текущем налоговом периоде, учитываются за счет резерва, начисленного в текущем налоговом периоде, и соответственно не включаются в состав расходов следующего налогового периода (года), а только «присоединяются».

Например, в том случае, если учетной политикой организации предусмотрено формирование резерва на 2008 год, под неиспользованной на 31 декабря 2007 года суммой резерва, включаемой в состав налоговых внереализационных доходов 2007 года, понимается разница между суммой начисленного в 2006 году резерва, уменьшенной на сумму фактических расходов на оплату использованных в этом году отпусков (с учетом единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование), и суммой, переносимой на 2008 год части резерва в виде расходов на оплату неиспользованных в 2007 году отпусков (с учетом единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование).

Если учетной политикой на 2008 год не будет предусмотрено формирование указанного резерва, то в составе налоговых внереализационных доходов 2006 года включается разница между суммой начисленного в 2007 году резерва и суммой фактических расходов на оплату использованных в 2007 году отпусков (с учетом отчислений единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование).



ПРИМЕР Согласно составленному расчету организация приняла решение о создании в целях налогообложения резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.

Всего отчисления в созданный резерв за 2007 год составили 1 250 000 руб.

Предположим, что сумма фактически начисленных за 2007 год расходов на оплату среднего заработка (с учетом отчислений единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование), а также подтвержденные результатами инвентаризации суммы остатка резерва составили:

а) расходы на оплату отпусков (с отчислениями единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) составили 1 316 000 руб., а планируемая сумма расходов на оплату неиспользованных на конец года отпусков (с отчислениями единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) – 44 000 руб.

В данном случае в состав расходов в декабре месяце включаются сумма превышения расходов над величиной созданного резерва, а также сумма предстоящих расходов по неиспользованным на конец года отпускам – 110 000 руб. $((1\,316\,000 \text{ руб.} - 1\,250\,000 \text{ руб.}) + 44\,000 \text{ руб.})$;

б) расходы на оплату отпусков составили 1 230 000 руб., а планируемая сумма расходов на оплату неиспользованных на конец года отпусков (с отчислениями единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) – 44 000 руб.

В данном случае в состав расходов в декабре месяце включается сумма в 24 000 руб. ((1 230 000 руб. – 1 250 000 руб.) + 44 000 руб.);

в) расходы на оплату отпусков составили 1 120 000 руб., а планируемая сумма расходов на оплату неиспользованных на конец года отпусков (с отчислениями единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) – 44 000 руб.

В данном случае в состав налоговых внереализационных доходов организации включается сумма в 86 000 руб. ((1 250 000 руб. – 1 120 000 руб.) – 44 000 руб.).

Если при уточнении учетной политики на 2008 год организация посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, то сумма остатка указанного резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на 31 декабря 2007 года, включается в состав налоговых внереализационных доходов 2007 года.

Резервы, созданные на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, уточняются в порядке, аналогичном для резерва на предстоящую оплату отпусков работникам. В балансе по состоянию на 1 января следующего за отчетным года данных о резерве на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет может не быть, если эта выплата производится до истечения отчетного года.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения, а в случае недоначисления делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения.

1.9.3. Инвентаризация резерва расходов на ремонт основных средств

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств (включая арендованные объекты) следует иметь в виду, что излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются.

В случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного периода.

В тех случаях, когда в организации с сезонным характером производства сумма расходов на обслуживание производства и управление им, включенная в фактическую себестоимость выпущенной продукции по установленным в организации нормам, превышает фактические затраты, образовавшаяся разница резервируется как предстоящие расходы. Инвентаризационная комиссия проверяет обоснованность расчета и при необходимости может предложить скорректировать нормы затрат. Остатка на конец года по этому резерву не должно быть.

1.9.4. Инвентаризация резерва по сомнительным долгам

Сумму резерва по сомнительным долгам можно определить, только проведя инвентаризацию дебиторской задолженности на последний день отчетного (налогового) периода. Об этом сказано в пункте 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ. Отчетными периодами по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие и 9 месяцев; или январь, январь-февраль, январь-март и т.д. до окончания календарного года. Налоговым периодом признается календарный год.

А значит, инвентаризацию дебиторской задолженности надо проводить либо ежеквартально, либо ежемесячно – в зависимости от того, как начисляется налог. Делать это нужно на основании приказа руководителя. А результаты проверки лучше зафиксировать в унифицированной форме № ИНВ-17, которая утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. К этому акту прилагают справку, где указывают наименования, номера и даты документов, подтверждающих «дебиторку», – договоров, накладных и т.д.

Сами бумаги к акту прилагать необязательно. Но чтобы у налоговиков не было лишних вопросов, можно подшить к акту документы по задолженностям, срок погашения которых к моменту инвентаризации уже истек. Ведь на сумму именно этих долгов создается резерв.

Резерв по сомнительным долгам может использоваться только на покрытие убытков от безнадежных долгов. Суммы отчислений в резерв равномерно включаются в состав налоговых внереализационных расходов. Причем сумма создаваемого резерва не может превышать 10 процентов от выручки за тот же отчетный (налоговый) период. Об этом говорится в пункте 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ.

На практике для того, чтобы проследить порядок формирования резерва в целях налогового учета, составляют специальную таблицу. При заполнении таблицы следует помнить следующие правила:

- 1) если задолженность образовалась более 90 дней назад, то в резерв включается вся сумма;
- 2) когда долг висит от 45 до 90 дней (включительно), в резерв отчисляют 50 процентов от этой суммы;
- 3) задолженность, которой еще не исполнилось и 45 дней, резерв вообще не увеличивает.

Дни нужно отсчитывать не с момента возникновения дебиторской задолженности, а с даты оплаты, которая указана в договоре или счете.

Неподтвержденную должниками дебиторскую задолженность можно включать в состав резерва по сомнительным долгам, а безнадежные долги нельзя. В письме Минфина РФ от 26 июля 2006 г. № 03-03-04/1/612 «О резерве по сомнительным долгам» разъясняется, что основанием для признания долга сомнительным является результат инвентаризации, а не подтверждение должника. В то же время безнадежный долг нельзя учитывать в составе резерва, так как он не является сомнительным.

Остановимся на данной проблеме подробнее. Компании, применяющие метод начисления, вправе по результатам инвентаризации дебиторской задолженности создавать резерв по сомнительным долгам. НК РФ не устанавливает правил инвентаризации. Поэтому эту процедуру проводят по нормам, принятым в бухгалтерском учете. Действовать таким образом предписывает пункт 1 статьи 11 НК РФ.

В используемом в бухучете акте инвентаризации по форме ИНВ-17 необходимо отразить три вида долгов: подтвержденные дебиторами, не подтвержденные дебиторами, с истекшим сроком исковой давности. Возникает вопрос: какую именно задолженность можно учитывать в составе резерва – только ту, которую подтвердили должники, или можно учесть всю сумму задолженности, которую установила инвентаризационная комиссия? Специалисты Минфина РФ считают, что верен второй вариант, то есть для расчета резерва можно брать всю сумму долгов, отраженную в акте.

Позиция финансового ведомства выгодна налогоплательщикам. Во-первых, всегда есть риск не получить подтверждение долга. Во-вторых, такое подтверждение двояко. Подписавшись под своими обязательствами, должник тем самым «обнуляет» истекший срок исковой давности – он начнет течь заново (ст. 203 ГК РФ). А значит, отодвигается тот момент, когда долг можно будет признать безнадежным и списать его (за счет созданного резерва, а если его не хватит – включить остаток долга в налоговые внереализационные расходы).

Что касается безнадежных долгов, то их нельзя включать в резерв, так как они не подпадают под определение сомнительных долгов. Действительно, безнадежную задолженность выгоднее полностью списать, чем пытаться включить ее в резерв.

При образовании других разрешенных в установленном порядке резервов на покрытие каких-либо других предполагаемых расходов и убытков инвентаризационная комиссия проверяет правильность их расчета и обоснованность на конец отчетного года.

1.10. Техническая инвентаризация объектов капитального строительства

Порядок аккредитации организаций, осуществляющих технический учет и техническую инвентаризацию объектов капитального строительства, определен Положением об аккредитации Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости организаций технического учета и технической инвентаризации объектов капитального

строительства, утвержденным приказом Министерства экономического развития и торговли РФ от 5 апреля 2005 г. № 70.

Аккредитация организаций, осуществляющих технический учет и техническую инвентаризацию объектов капитального строительства, проводится в целях подтверждения наличия необходимой материально-технической обеспеченности указанных организаций, а также в целях обеспечения гарантий их ответственности перед заинтересованными лицами и определения возможности ведения названными организациями технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства.

Аккредитация организации подтверждает технические и материальные возможности организации осуществлять технический учет и техническую инвентаризацию объектов капитального строительства на территории одного или нескольких субъектов Российской Федерации, а также исполнять в процессе своей деятельности иные обязанности, установленные для аккредитованной организации законодательством Российской Федерации.

Требования, предъявляемые к организации для ее аккредитации на проведение технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства, следующие:

регистрация организации в качестве юридического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации;

обеспечение организацией обслуживания физических и юридических лиц не менее чем 6 дней в неделю, включая субботу и (или) воскресенье;

наличие у организации возможности ведения архива, включающего в себя учетно-техническую, оценочную и правоустанавливающую документацию в соответствии с требованиями Постановлений Правительства Российской Федерации от 13 октября 1997 г. № 1301 «О государственном учете жилищного фонда Российской Федерации» и от 4 декабря 2000 г. № 921 «О государственном техническом учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов капитального строительства», а также иных нормативных правовых актов Российской Федерации;

наличие у организации помещения на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления или аренды на весь период аккредитации, но не менее чем на один год, позволяющего обеспечить размещение сотрудников аккредитуемой организации и ее архива;

наличие у организации возможности соблюдения требований по подготовке и хранению технических паспортов, оценочной и иной учетно-технической документации, а также по предоставлению сведений об объектах капитального строительства, установленных Положением об организации в Российской Федерации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 декабря 2000 г. № 921 «О государственном техническом учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов капитального строительства», и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации;

наличие у организации оборудования, позволяющего осуществлять деятельность по техническому учету и технической инвентаризации объектов капитального строительства, в том числе измерительных приборов (например, тахеометры и (или) теодолиты, лазерные рулетки (дальномеры)), а также компьютерных систем и средств вычислительной техники, специализированного программного обеспечения и иного специального оборудования и программного обеспечения, позволяющих обеспечить формирование и предоставление сведений об объектах капитального строительства в Единый государственный реестр объектов капитального строительства.

Для получения аккредитации на территории нескольких субъектов Российской Федерации организация открывает в каждом из этих субъектов Российской Федерации филиал.

Для получения аккредитации организация (заявитель) направляет в территориальный орган Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъекту Российской Федерации по месту своего нахождения заявление об аккредитации. При необходимости получения заявителем аккредитации на территории нескольких субъектов Российской Федерации заявления об аккредитации направляются в территориальные органы Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по соответствующим субъектам Российской Федерации с приложением документов, предусмотренных пунктом 3.2 настоящего Положения, для каждого филиала заявителя.

При отсутствии территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости в субъекте Российской Федерации по месту нахождения заявителя или в случае, если территориальным органом Федерального агентства кадастра объектов недвижимости не создана Комиссия по аккредитации организаций техни-

ческого учета и технической инвентаризации, заявление об аккредитации направляется в Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости.

К заявлению об аккредитации прилагаются:

- заверенные заявителем в установленном порядке копии учредительных документов;
- заверенная заявителем в установленном порядке копия свидетельства о внесении записи о регистрации заявителя в Единый государственный реестр юридических лиц;
- заверенная заявителем в установленном порядке копия бухгалтерского баланса на последнюю отчетную дату, предшествующую подаче заявления;
- заверенная заявителем в установленном порядке копия заключения аудитора на последнюю имеющуюся дату (для организаций, в отношении которых законодательством Российской Федерации предусмотрен обязательный аудит);
- справка заявителя или его филиала о материально-технической и программной обеспеченности с приложением перечня имеющегося оборудования и средств программного обеспечения, заверенная печатью заявителя;
- копия приказа заявителя или его филиала об обслуживании физических и юридических лиц не менее чем 6 дней в неделю, включая субботу и (или) воскресенье, на территории субъекта Российской Федерации, в котором заявитель или его филиал осуществляет технический учет и техническую инвентаризацию объектов капитального строительства;
- документы, подтверждающие наличие прав заявителя или его филиала на занимаемое помещение;
- справка о ведении (описи) архива, в том числе учетно-технической, оценочной и правоустанавливающей документации, подтверждающая ведение или возможность ведения архива, а также порядок доступа и выдачи информации из архива, определенный надлежащим органом;
- заверенная заявителем в установленном порядке копия представленных документов.

Решение об аккредитации принимается Комиссией по аккредитации организаций технического учета и технической инвентаризации или Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости в случае, если территориальным органом Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъекту Российской Федерации не создана такая Комиссия, или в случае отсутствия в субъекте Российской Федерации территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости.

Комиссия формируется в составе не более 5 человек. Состав Комиссии утверждается приказом территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъекту Российской Федерации. Комиссия состоит из представителей территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъекту Российской Федерации, а также представителя исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации.

Комиссия рассматривает вопросы, связанные с аккредитацией, на заседаниях Комиссии, которые проводятся при возникновении вопросов, требующих рассмотрения Комиссии. Она правомочна принимать решения, если в заседании приняли участие не менее половины ее членов. Решения Комиссии принимаются простым большинством голосов от числа присутствующих на заседании членов Комиссии.

Материально-техническое обеспечение деятельности Комиссии осуществляет территориальный орган Федерального агентства кадастра объектов недвижимости.

Руководство деятельностью Комиссии осуществляется председателем Комиссии. Председателем Комиссии является руководитель (заместитель руководителя) территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъекту Российской Федерации.

Рассмотрение заявления об аккредитации и представленных документов осуществляется Комиссией с привлечением представителей заявителя для дачи пояснений. До рассмотрения Комиссией заявления об аккредитации территориальный орган Федерального агентства кадастра объектов недвижимости определяет соответствие представленных заявителем документов фактически имеющимся у заявителя возможностям ведения технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства и их достоверность, в том числе при необходимости непосредственно по месту нахождения заявителя или его филиала, по итогам которого составляет соответствующее заключение.

Срок рассмотрения вопроса об аккредитации не может превышать двадцати рабочих дней со дня поступления в территориальный орган Федерального агентства кадастра объектов недвижимости заявления об аккредитации.

Комиссия отказывает заявителю в аккредитации в случаях:

несоответствия заявителя требованиям, предъявляемым для его аккредитации;
непредставления документов или информации, необходимой для принятия решения об аккредитации;
наличия недостоверных или искаженных данных в документах, представленных заявителем.

Решение об аккредитации или об отказе в аккредитации заявителя утверждается приказом территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по субъекту Российской Федерации.

В случае аккредитации заявителю выдается свидетельство об аккредитации. В нем указывается субъект Российской Федерации, на территории которого заявитель может осуществлять технический учет и техническую инвентаризацию объектов капитального строительства. В случае необходимости получения аккредитации на территории нескольких субъектов Российской Федерации заявитель получает свидетельство на территории каждого субъекта Российской Федерации. Свидетельство выдается Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости после подписания соответствующего приказа.

Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости ведет реестр аккредитованных организаций. Сведения реестра аккредитованных организаций с указанием территорий субъектов Российской Федерации, на которых указанные организации осуществляют технический учет и техническую инвентаризацию объектов капитального строительства, являются общедоступными и должны быть в трехдневный срок размещены в сети Интернет на сайте Федерального агентства кадастра объектов недвижимости.

Аккредитация организации может быть отозвана в случае:

несоблюдения аккредитованной организацией требований законодательства Российской Федерации в сфере технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства;

непредставления документов или информации для рассмотрения сведений о допущенных аккредитованной организацией нарушениях;

возникшего несоответствия аккредитованной организации установленным требованиям.

До рассмотрения Комиссией вопроса об отзыве аккредитации у организации территориальный орган Федерального агентства кадастра объектов недвижимости рассматривает соответствие имеющихся сведений о допущенных аккредитованной организацией нарушениях (например, информация государственных и иных органов (организаций) о допущенных аккредитованной организацией нарушениях, жалобы граждан), в том числе при необходимости непосредственно по месту нахождения заявителя или его филиала, фактическим обстоятельствам, по итогам которого составляет соответствующее заключение.

Представители аккредитованной организации имеют право присутствовать на заседании Комиссии при рассмотрении вопроса об отзыве аккредитации и давать соответствующие пояснения. Решение об отзыве аккредитации принимается Комиссией и утверждается приказом территориального органа Федерального агентства кадастра объектов недвижимости. Решение об отзыве аккредитации доводится до сведения аккредитованной организации и исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации по месту ее регистрации в течение 3 дней со дня принятия такого решения.

В целях рассмотрения заявлений об аккредитации в случаях, когда такое заявление рассматривается Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости, создается комиссия Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по вопросам аккредитации. Порядок работы Комиссии агентства и ее состав определяются нормами настоящего Положения, регулирующими деятельность Комиссии.

Решение Комиссии, в том числе об отказе в аккредитации, отзыве аккредитации, может быть обжаловано в Федеральном агентстве кадастра объектов недвижимости или в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости рассматривает жалобу на решение Комиссии в срок не позднее тридцати рабочих дней со дня ее поступления.

По итогам рассмотрения жалобы, а также по результатам проверки деятельности Комиссии Федеральное агентство кадастра объектов недвижимости вправе отменить решение Комиссии и принять иное решение, в том числе по вопросу аккредитации (отзыва аккредитации).

При ликвидации или реорганизации аккредитованной организации в форме выделения или разделения аккредитация и свидетельство утрачивают силу. В случае реорганизации в форме преобразования, слияния и присоединения, изменения наименования или местонахождения аккредитованной организации допускается переоформление свидетельства, которое осуществляется Комиссией на основании заявления аккредитованной организации и соответствующих документов, подтверждающих эти изменения.

По факту утраты свидетельства об аккредитации аккредитованной организации выдается дубликат свидетельства. Выдача дубликата свидетельства об аккредитации производится территориальным органом Федерального агентства кадастра объектов недвижимости на основании письменного заявления аккредитованной организации.

1.11. Составление сличительных ведомостей по инвентаризации. Порядок оформления результатов инвентаризации

По окончании инвентаризации все материалы по ней передаются на рассмотрение постоянно действующей инвентаризационной комиссии. На заседании комиссии рассматриваются результаты проведенной инвентаризации и выявляются причины недостач и излишков.

Заседание комиссии оформляется протоколом, в котором фиксируются выводы и решения по результатам инвентаризации, отражаются результаты проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей.

Инвентаризационная комиссия вносит предложения об урегулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета. Предложения обобщаются в унифицированной форме первичной учетной документации, утвержденной постановлением Госкомстата России от 27 марта 2000 года № 26, – Ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26).

При этом не допускается покрытие недостатка имущества за счет излишков, выявленных при инвентаризации. В исключительных случаях возможен взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы.

Окончательное решение по вопросу урегулирования выявленных излишков и недостач принимает руководитель предприятия и оформляет его в виде приказа (распоряжения) об утверждении результатов инвентаризации. Приказ служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей.

Материалы работы инвентаризационной комиссии передаются в бухгалтерскую службу организации, где они должны храниться не менее 5 лет (ст. 17 Закона о бухгалтерском учете).

Сравнение фактических остатков материальных и нематериальных ценностей, финансовых обязательств, выявленных при проверке, с остатками, учтенными на счетах бухгалтерского учета

Инвентаризационная опись передается в бухгалтерию, которая сравнивает фактические остатки имущества с данными бухгалтерского учета. До составления сличительных ведомостей и определения результатов инвентаризации бухгалтерия организации должна тщательно проверить правильность всех подсчетов, приведенных в инвентаризационных описях.

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для этих ведомостей предусмотрены типовые формы. По каждому виду ценностей форма своя. Например, в форме № ИНВ-18 указывают результаты инвентаризации основных средств, в форме № ИНВ-19 – товарно-материальных ценностей и т.д. В этих документах отражают суммы недостач или излишков.

Сличительные ведомости составляют в двух экземплярах:

- один экземпляр остается в бухгалтерии;
- второй экземпляр передается работнику, ответственному за сохранность данного вида ценностей.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации в следующем порядке:

основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты у организации или увеличение финансирования (фондов) у бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения у организации или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Если недостача возникла в результате естественной убыли, то по распоряжению руководителя организации ее можно списать на счета учета затрат на производство или на расходы на продажу в пределах установленных норм следующей проводкой:

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 44) КРЕДИТ 10 (41)

— отражено списание недостачи в пределах норм естественной убыли.

Розничные торговые организации и недостачи товаров в пределах норм естественной убыли отражают на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по продажным ценам, а затем списывают их на расходы на продажу по стоимости приобретения. Для этого по кредиту счета 42 «Торговая наценка» сторнируют сумму торговой наценки, которая приходится на недостающие товары.



ПРИМЕР При инвентаризации остатков товаров в организации розничной торговли выявлена недостача продовольственных товаров в пределах норм естественной убыли. Их продажная стоимость составила 2000 руб. Сумма торговой наценки по недостающим товарам составила 500 руб.

В бухгалтерском учете недостача товаров будет отражена так:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 41

— 1500 руб. — отражена сумма недостачи по продажным ценам;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 42

— 500 руб. — сторнирована сумма торговой наценки, приходящаяся на недостающий товар;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 94

— 1500 руб. (2000 руб. — 500 руб.) — покупная стоимость испорченных товаров включена в издержки обращения.

Недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также их порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В бухгалтерском учете это отражается так:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 50 (01 субсчет «Выбытие основных средств», 10, 41, 43)

— списана недостача сверх норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 94

— списание суммы выявленной недостачи на виновных лиц.

Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства и обращения у организации или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Если недостача возникла по вине работника, то он обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Прямой действительный ущерб включает в себя реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение его состояния, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества. Работник несет материальную ответственность как за прямой действительный ущерб, непосредственно причиненный им работодателю, так и за ущерб, который возникает у работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам.

Таким образом, работодатель не может взыскать с работника неполученные доходы (упущенную выгоду).

Определение ущерба, причиненного организации, осуществляется на основании статьи 246 Трудового кодекса РФ. Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба. При этом размер ущерба не может быть ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

До принятия решения о возмещении ущерба конкретными работниками работодатель обязан провести проверку для установления размера причиненного ущерба и причин его возникновения. Для проведения такой проверки создается комиссия с участием соответствующих специалистов. Работник должен дать письменные объяснения для установления причины возникновения ущерба (ст. 248 Трудового кодекса РФ).

Независимо от размера причиненного работодателю ущерба работник может добровольно возместить его полностью или частично. Для этого он должен внести в кассу организации наличные денежные средства по приходному кассовому ордеру. В этом случае в бухгалтерском учете делается запись:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 73

— отражена сумма недостачи, внесенная в кассу организации виновным лицом.

С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество.



ПРИМЕР По взаимному согласию с руководителем предприятия ООО «Витязь» финансовый директор предложил в счет погашения недостачи передать предприятию факсимильный аппарат. Рыночная стоимость факса с учетом его износа составила 5200 руб., что было подтверждено справкой от независимого оценщика.

В бухгалтерском учете ООО «Витязь» были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 73

— 7300 руб. (12 500 руб. — 5200 руб.) — часть задолженности по возмещению материального ущерба финансовый директор погасил денежными средствами;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 73

— 5200 руб. — покрыта недостача, которая образовалась по вине материально ответственного лица, путем передачи факса;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— 5200 руб. — факсимильный аппарат включен в состав основных средств.

По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей.

По заявлению виновного работника администрация может удерживать из его заработной платы сумму возмещения ущерба. Напомним, что в соответствии со статьей 138 Трудового кодекса РФ общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%.



ПРИМЕР Используем условия примера, рассмотренного ранее, и предположим, что сумма недостачи в размере 12 500 руб. удерживается частями (по 1250 руб.) из заработной платы виновного работника. Ежемесячно в течение 10 месяцев в бухгалтерском учете делаются такие записи:

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 73

– 1250 руб. – часть суммы ущерба удержана из заработной платы виновного работника.

Если ущерб возник вследствие непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска, крайней необходимости или необходимой обороны либо неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику, то работник не является виновным лицом и не должен возмещать потери.

Кроме того, работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника.

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на финансовые результаты коммерческой организации.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 73

– сумма недостачи, выявленная при проведении инвентаризации, во взыскании которой с виновных лиц отказано судом, включается в состав прочих расходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 94

– в состав прочих расходов включена недостача, выявленная при инвентаризации, в случае отсутствия виновных лиц.

При отнесении сумм недостач на финансовые результаты подлежит восстановлению сумма НДС, относящаяся к недостающему имуществу, которая тоже будет списываться на счет 91 субсчет «Прочие расходы».

Пересортица – это появление излишков одного сорта и недостачи другого сорта материальных ценностей одного и того же наименования.

Возникают пересортицы по разным причинам:

- 1) отсутствует порядок приемки и хранения материальных ценностей на складе;
- 2) нарушается порядок документооборота;
- 3) не осуществляется на должном уровне внутренний контроль движения материальных ценностей;
- 4) материальные лица халатно относятся к своим обязанностям.

Инвентаризационная комиссия должна получить подробные объяснения от материально ответственных лиц о допущенной пересортице. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы можно проводить в виде исключения:

- 1) за один и тот же проверяемый период;
- 2) у одного и того же материально ответственного лица;
- 3) в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах (письмо Минфина РФ от 19 августа 2004 г. № 07-05-14/217).

Таким образом, проводить взаимный зачет недостач излишками идентичных (однородных) товаров или материалов недопустимо.

Нельзя зачесть недостачу масла в счет излишков маргарина или недостачу бензина в счет излишков дизельного топлива и т.д.



ПРИМЕР В результате инвентаризации на складе организации оптовой торговли была выявлена недостача зубной пасты «Дракоша» в количестве 20 тюбиков по цене приобретения 17 руб. на общую сумму 340 руб. и излишек 15 тюбиков зубной пасты «Пародонтол» по цене 16 руб. на общую сумму 240 руб. (по цене приобретения). Руководителем принято решение о зачете недостач излишками. Оставшуюся после перезачета недостачу взыскать с виновного лица (кладовщика), который согласился возместить недостачу добровольно.

В результате зачета недостачи 15 тюбиков зубной пасты по цене 17 руб. излишками 15 тюбиков по цене 16 руб. выявлено превышение цены приобретения недостающей зубной пасты над стоимостью излишка в сумме 15 руб. ($15 \text{ т.} \times (17 \text{ руб.} - 16 \text{ руб.})$), которое отнесено на виновное лицо. Окончательная недостача зубной пасты в количестве 5 тюбиков на общую сумму 85 руб. ($5 \text{ т.} \times 17 \text{ руб.}$) также относится на виновное лицо.

Бухгалтер предприятия сделал следующие проводки:

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» КРЕДИТ 41 «Товары»

— учтено превышение стоимости недостающей зубной пасты над стоимостью ее излишка в сумме 15 руб.;

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» КРЕДИТ 41 «Товары»

— отражена окончательная недостача зубной пасты после зачета ее излишками в сумме 85 руб.;

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» КРЕДИТ 68 «Расчеты с бюджетом»

— восстановлен НДС с общей суммы недостачи в размере 18 руб. ($(85 \text{ руб.} + 15 \text{ руб.}) \times 18\%$);

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— сумма недостачи — 118 руб. отнесена на виновное лицо.

По результатам инвентаризации может сложиться ситуация, когда товаров, оказавшихся в излишках, будет больше, чем недостающих. В этом случае оставшиеся в излишках товары (после зачета) приходяются на счет 41 «Товары» и их стоимость зачисляется в прочие доходы (на счет 91.1 «Прочие доходы») по рыночной стоимости.

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц. Зачет по пересортице бухгалтерской проводкой не оформляют, а делают соответствующие записи в аналитическом учете. В сличительной ведомости следует указать сумму недостач, покрытую излишками.

После проведения зачета по пересортице могут образоваться разницы по суммам. Курсовые разницы в сторону излишков приходяются, в сторону недостачи — взыскиваются с виновных лиц. При этом в случае отсутствия виновных лиц данный факт должен быть подтвержден документально уполномоченным органом государственной власти.

Если в ходе инвентаризации выявлена недостача имущества, которое было утрачено в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, то его фактическая себестоимость включается в состав чрезвычайных расходов.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01, 10, 41 (42)

– списана фактическая стоимость утраченного имущества в результате прочих ситуаций;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– восстановлена сумма НДС по утраченному имуществу;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91-2

– стоимость утраченного имущества включена в состав прочих расходов.

При получении организацией страхового возмещения в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций на эти суммы следует уменьшить величину прочих расходов:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 99

– сумма страхового возмещения отражена в составе прочих доходов.

Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций, в налоговом учете приравниваются к внереализационным расходам и уменьшают налогооблагаемую прибыль (пп. 6 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ), в бухгалтерском учете они отражаются в составе прочих расходов.

Чрезвычайные расходы должны быть подтверждены документально. В качестве подтверждающих документов могут быть использованы:

1) акт о происшедшем событии, подписанный руководителем организации и членами комиссии по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств;

2) справка специализированных служб о происшедшем событии. Такую справку могут предоставить службы, которые занимаются ликвидацией последствий непредвиденных ситуаций (МЧС России, Государственная противопожарная служба и т.д.);

3) заключение эксперта о возможности или невозможности восстановления потребительских свойств имущества;

4) справка с места происшествия;

5) другие документы, выданные компетентными органами.



ПРИМЕР На складе ЗАО «Спутник» произошло чрезвычайное происшествие. В результате сильного ветра была сорвана крыша, и часть товара намочила под проливным дождем. Для того чтобы определить размер убытков, которые нанесла стихия, на складе была проведена инвентаризация товара.

По результатам инвентаризации было установлено, что себестоимость испорченного товара составляет 600 000 руб. Сумма НДС в размере 108 000 руб., уплаченная при покупке этого товара, была возмещена из бюджета.

Так как товар был застрахован, страховая компания выплатила ЗАО «Спутник» страховое возмещение в размере 740 000 руб.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 41

– 600 000 руб. – списана стоимость товара, недостача которого была установлена в ходе инвентаризации;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 108 000 руб. – восстановлена сумма НДС по испорченному товару;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 94

– 708 000 руб. – сумма недостачи включена в состав прочих расходов;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 740 000 руб. – на расчетный счет поступила сумма страховки.

Иногда может оказаться, что недостачи или излишки ценностей возникли из-за ошибок в бухгалтерском учете. Например, некоторые из них не были оприходованы. В этой ситуации разницу между учетными данными и результатами инвентаризации надо отразить в графе «Отрегулировано за счет уточнения записей в учете». Такая графа есть в сличительной ведомости № ИНВ-19, предназначенной для ревизии товарно-материальных ценностей.



ПРИМЕР ЗАО «Бампер» торгует автомобильными запчастями. При инвентаризации на фирме была обнаружена недостача 30 штук автомобильных дисков «Марс» по цене 1300 руб. за штуку; излишек 30 штук дисков «Пилот» по цене 1300 руб. за штуку.

В данном случае возникла пересортица, поэтому сумму недостачи можно зачесть излишками.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц. Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то курсовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в организациях на издержки обращения и производства, а в бюджетных организациях – на уменьшение финансирования (фондов).

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (приложение № 5 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств).

Итак, в ходе инвентаризации могут быть выявлены излишки и недостачи материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений. Помимо этого может выясниться, что те или иные ценности или хозяйственные операции были отражены в учете неверно. В этой ситуации бухгалтеру придется внести исправления в учет.

Исправляя ошибки по результатам инвентаризации, нужно соблюдать два правила. Во-первых, инвентаризация должна быть закончена до утверждения годовой отчетности акционерами (участниками) и сдачи ее в налоговую инспекцию (то есть до 30 марта). Во-вторых, записи по исправлению ошибок датируются либо датой окончания инвентаризации, либо 31 декабря отчетного года. Изменения в утвержденную и сданную бухгалтерскую отчетность вносить нельзя. В такой ситуации все ошибки исправляют в текущем году.

Выявленные излишки тех или иных ценностей (основных средств, материалов, товаров и т.д.) приходуют и отражают на соответствующих счетах бухгалтерского учета (счета 01, 10, 41). Такое имущество учитывают по рыночной цене на дату проведения инвентаризации.

Для этого делают проводки:

ДЕБЕТ 01 (04) КРЕДИТ 91-1

– оприходовано основное средство (нематериальный актив), выявленное в процессе инвентаризации (по рыночной стоимости с учетом амортизации);

ДЕБЕТ 10 (41) КРЕДИТ 91-1

– оприходованы излишки материалов (товаров) по рыночным ценам;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 91-1

– оприходована денежная наличность (денежные документы), выявленные в результате инвентаризации.

В налоговом учете выявленные излишки включают во внереализационные доходы фирмы (ст. 250 НК РФ).

Стоимость недостающего имущества прежде всего списывают на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Для этого в учете делают записи:

при недостаче основных средств

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01

– списана амортизация по недостающим основным средствам;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 01

— списана остаточная стоимость недостающих основных средств;

при недостатке нематериальных активов

ДЕБЕТ 05 КРЕДИТ 04

— списана амортизация недостающих нематериальных активов;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 04

— списана остаточная стоимость нематериальных активов;

при недостатке материальных ценностей

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 10 (41)

— отражена недостача материалов (товаров);

при недостатке денег в кассе

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 50

— отражена недостача денег в кассе.

Если в результате инвентаризации выявлена задолженность с истекшим сроком исковой давности, то ее списывают с баланса фирмы. Срок исковой давности составляет три года.

При списании дебиторской задолженности делается запись:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 62 (76...)

— списана дебиторская задолженность (если фирма не создавала резерв по сомнительным долгам);

ДЕБЕТ 63 КРЕДИТ 62 (76...)

— списана дебиторская задолженность (если фирма создавала резерв по сомнительным долгам).

Если дебиторская задолженность возникла после отгрузки товаров, облагаемых НДС, и фирма рассчитывает этот налог «по оплате», то дополнительно нужно сделать проводку:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— начислен НДС к уплате в бюджет.

При списании кредиторской задолженности сделайте записи:

ДЕБЕТ 60 (76) КРЕДИТ 91-1

— списана кредиторская задолженность;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 19

— списана сумма НДС, которая должна была быть перечислена кредитору.

Сумму НДС по списанной кредиторской задолженности учитывают при налогообложении прибыли.

Помимо ошибок, обнаруженных в ходе инвентаризации, бухгалтер может найти и собственные недочеты. Например, если затраты или выручка были учтены неверно.

Исправить ошибку можно двумя способами: во-первых, сторнировать все неправильные проводки и записать верные; во-вторых, добавить недостающую запись на сумму, отраженную в учете неверно.



ПРИМЕР В феврале 2007 года бухгалтер ЗАО «Максима» обнаружил, что в августе 2006 года была занижена сумма расходов по аренде помещения. Договорная стоимость аренды составляла

118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). В учете расходы по аренде были отражены лишь в сумме 50 000 руб., а НДС по ним — в сумме 9000 руб.

Годовая отчетность ЗАО «Максима» не утверждена и не была сдана в налоговую инспекцию. Поэтому все исправления должны быть датированы 31 декабря 2006 года.

Первый способ:

ДЕБЕТ 20 (26, 44) КРЕДИТ 60

— 50 000 руб. — сторнированы расходы по аренде;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 9000 руб. — сторнирован выделенный НДС по расходам на аренду;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» КРЕДИТ 19

— 9000 руб. — сторнирована проводка по принятию к вычету НДС;

ДЕБЕТ 20 (26, 44) КРЕДИТ 60

— 100 000 руб. — учтены расходы по аренде;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 18 000 руб. — учтена сумма НДС;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» КРЕДИТ 19

— 18 000 руб. — налог принят к вычету.

Второй способ:

ДЕБЕТ 20 (26, 44) КРЕДИТ 60

— 50 000 руб. — учтены расходы по аренде;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 9000 руб. — учтен НДС;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» КРЕДИТ 19

— 9000 руб. — налог принят к вычету.

Если до сдачи бухгалтерской отчетности за текущий год бухгалтер обнаружил ошибку предыдущих лет, то ее исправляют так:

- если доходы были занижены, то сумму занижения учитывают как прибыль прошлых лет (прочие доходы);
- если доходы были завышены, то сумму завышения учитывают как убыток прошлых лет (прочие расходы);
- если расходы были занижены, то сумму занижения учитывают как убыток прошлых лет (прочие расходы);
- если расходы были завышены, то сумму завышения учитывают как прибыль прошлых лет (прочие доходы).



ПРИМЕР В декабре 2006 года бухгалтер ЗАО «Тратта» обнаружил, что расходы 2005 года были завышены на 10 000 руб. Ошибка произошла в результате того, что материалы на эту сумму были списаны в производство дважды.

Чтобы исправить ошибку, 31 декабря 2006 года бухгалтер ЗАО «Тратта» должен сделать проводку:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91-1

— 10 000 руб. — отражена прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

Одновременно с уточнением данных бухгалтерского учета по итогам сверки расчетов и рассмотрения выявленных расхождений организациями должны быть уточнены представленные ими налоговые декларации.

Порядок внесения дополнений и изменений в представленные налоговые декларации регулируется статьей 81 НК РФ. Уточнение может производиться путем подачи в налоговый орган письменного заявления с указанием в нем дополнений и изменений, которые следует внести в декларацию, или же путем подачи новой декларации за соответствующий отчетный (налоговый) период с отраженными в ней новыми данными.

Если изменения в представленные налоговые декларации внесены до предусмотренного действующим законодательством срока уплаты соответствующего налога, организация на основании пунктов 3 и 4 статьи 81 НК РФ освобождается от ответственности, если только соответствующее заявление о внесении изменений (дополнений) сделано до момента, когда организация узнала об обнаружении соответствующих нарушений налоговым органом, либо до даты назначения выездной налоговой проверки.

Если указанные изменения внесены в налоговые декларации после предусмотренного действующим законодательством срока уплаты налогов, организация также может быть освобождена от ответственности, но только в том случае, если до подачи соответствующего заявления оно уплатит недостающую сумму налога и соответствующие суммы пени.

Суммы уточненных по результатам выверки расчетов дебиторской и (или) кредиторской задолженностей должны быть подтверждены первичными учетными документами, ранее предъявленными или дополнительно представленными (в том числе приложенными к акту) поставщиками (подрядчиками), покупателями.

Выявленные по итогам сверки расчетов расхождения могут быть покрыты за счет перечислений должника в пользу кредитора, или же в соответствии с положениями главы 26 части второй ГК РФ могут быть прекращены следующими способами:

- надлежащим исполнением (статья 408 ГК РФ), то есть оплатой дополнительно выявленных объемов работ, оказанных услуг, поставленной продукции;

- отступным (статья 409 ГК РФ), то есть предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.);

- зачетом встречного однородного требования (статья 410 ГК РФ), и при этом для зачета достаточно заявления одной стороны;

- новацией (статья 414 ГК РФ), то есть заменой первоначального обязательства, существовавшего между сторонами, другим обязательством между ними же, предусматривающим иной предмет или способ исполнения;

- прощением долга (статья 415 ГК РФ);

- другими законными способами.

1.12. Проведение инвентаризации кредиторской задолженности организаций-бюджетополучателей

Порядок проведения инвентаризации кредиторской задолженности организаций-бюджетополучателей утвержден Минфином РФ (письмо от 29 января 1998 г. № 03-09-08).

Инвентаризация кредиторской задолженности в организациях-бюджетополучателях проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Основной задачей данной инвентаризации кредиторской задолженности является определение ее реальности, а также выявление расходов, произведенных в объемах, которые превышают бюджетные назначения, установленные утвержденными сметами расходов.

Результаты инвентаризации кредиторской задолженности обобщаются в таблице № 1, которая с приложением необходимых объяснений и копий актов инвентаризации (заверенных членами инвентаризационной комиссии) направляется в вышестоящий федеральный орган исполнительной власти.

Федеральный орган исполнительной власти обобщает и анализирует представленные подведомственными организациями-бюджетополучателями материалы инвентаризации кредиторской задолженности и составляет сводную таблицу по кредиторской задолженности по прилагаемой форме. Каждый вид кредиторской задолженности должен сопоставляться с соответствующей экономической статьей расходов бюджетных назначений и утвержденной сметой расходов на год. В случае превышения расходов сверх утвержденной сметы необходимо документально подтвердить целесообразность и правомерность их увеличения. К таблице даются необходимые пояснения.

Федеральные органы исполнительной власти при проведении анализа причин образования кредиторской задолженности выделяют задолженность, образовавшуюся:

- по работам (товарам, услугам) и другим расходам, произведенным в объемах, превышающих бюджетные назначения, установленные сметами расходов на соответствующий год;
- в результате сокрытия организациями полученных ими доходов;
- в результате расходования средств на цели, не предусмотренные бюджетным финансированием;
- при иных нарушениях порядка и правил исполнения федерального бюджета, включая и непредставление соответствующих подтверждающих документов.

Результаты анализа проведенной инвентаризации кредиторской задолженности организаций-бюджетополучателей, а также сводная таблица представляется федеральными органами исполнительной власти в Министерство финансов Российской Федерации.

Таблицы составляются в разрезе разделов и подразделов, целевых статей и видов расходов Бюджетной классификации Российской Федерации. Ответственность за своевременность и достоверность представляемой информации возлагается на руководителя соответствующего органа федеральной исполнительной власти.

1.13. Инвентаризация имущества кредитной организации

Инвентаризация имущества кредитной организации проводится с целью проверки фактического наличия имущества и сопоставления его с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризация должна проводиться кредитной организацией в обязательном порядке:

- при передаче имущества кредитной организации в аренду;
- в случае выкупа, продажи (инвентаризируются передаваемые, выкупаемые, продаваемые материальные ценности);
- перед составлением годового отчета (как правило, по состоянию на 1 ноября или 1 декабря);
- при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или порчи имущества, злоупотреблений должностных лиц;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварии или других чрезвычайных ситуаций;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в кредитных организациях создаются инвентаризационные комиссии.

Инвентаризация основных средств осуществляется с проверки наличия инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета, наличия технических паспортов и другой технической документации, документов на основные средства, сданные или принятые в аренду, и переданные в залог.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета и технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения в регистры бухгалтерского учета.

При инвентаризации комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, комиссия должна включить в опись правильные сведения.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации, не подлежащие восстановлению, комиссия составляет отдельную опись с указанием даты ввода в эксплуатацию и причин, приведших объекты в непригодность (порча, износ и т.п.)

По арендованным основным средствам, основным средствам, принятым в качестве залога, составляются отдельные описи, в которых дается ссылка на документы, подтверждающие их принятие в аренду и залог.

При инвентаризации нематериальных активов проверяется наличие документов, подтверждающих права на их использование, правильность формирования балансовой стоимости созданных нематериальных активов, правильность и своевременность их отражения в балансе.

Запасные части, материалы, инвентарь, принадлежности, имущество (стоимость которых ниже установленного лимита стоимости, принятого для учета основных средств кредитной организации), находящиеся на складе, заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных.

Комиссия в присутствии материально ответственного лица проверяет фактическое наличие материальных ценностей путем их обязательного пересчета.

На счетах учета материальных ценностей, находящихся в момент инвентаризации в залоге и в пути, могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — документами поставщиков или другими документами, их заменяющими, по ценностям в залоге — договорами залога.

С целью контроля за наличием находящегося в эксплуатации имущества стоимостью ниже установленного лимита стоимости, принятого для учета основных средств, рекомендуется также проводить его инвентаризацию путем проверки его фактического наличия с данными внесистемного (по книгам, журналам, карточкам) учета. По результатам инвентаризации данного вида имущества составляется отдельная опись.

Результаты инвентаризации оформляются актами, подписываемыми всеми членами комиссии, и лицами, ответственными за сохранность ценностей.

Результаты инвентаризации отражаются в учете следующими проводками.

Оприходование излишков, выявленных при инвентаризации:

ДЕБЕТ 60401 «Основные средства (кроме земли)», 60901 «Нематериальные активы», 610 «Материальные запасы» по лицевым счетам выявленных объектов

КРЕДИТ 70107 «Другие доходы» символ 17306 «Другие полученные доходы от оприходования излишков денежной наличности, материальных ценностей»

— на оценочную стоимость выявленных неучтенных предметов.

Одновременно делаются проводки по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов:

ДЕБЕТ 70209 «Другие расходы» по соответствующим символам

КРЕДИТ 60601 «Амортизация основных средств», 60903 «Амортизация нематериальных активов» по лицевым счетам выявленных объектов

— на сумму износа, определенного комиссией по действительному техническому состоянию объекта.

Отражение недостачи материальных ценностей:

ДЕБЕТ 61202 «Выбытие (реализация) имущества» по лицевому счету недостающего объекта учета

КРЕДИТ 60401 «Основные средства (кроме земли)», 60901 «Нематериальные активы», 610 «Материальные запасы»

— по лицевым счетам недостающего имущества.

Числящиеся по недостающим объектам учета суммы амортизации, переоценки перечисляются с соответствующих счетов на счет 61202 «Выбытие (реализация) имущества»:

ДЕБЕТ 60601 «Амортизация основных средств», 60903 «Амортизация нематериальных активов» по лицевым счетам недостающих объектов учета

КРЕДИТ 61202 «Выбытие (реализация) имущества» по лицевому счету недостающего объекта учета

— на сумму начисленного износа по недостающим объектам;

ДЕБЕТ 10601 «Прирост стоимости имущества при переоценке» по лицевому счету недостающего предмета

КРЕДИТ 61202 «Выбытие (реализация) имущества» по лицевому счету недостающего объекта учета

— на сумму прироста стоимости имущества при переоценке.

Дебетовое сальдо, образовавшееся после списания недостающих ценностей с баланса, в случае если виновные в недостаче лица не установлены, списывается на финансовые результаты кредитной организации.

Если виновное в недостатке лицо установлено, дебетовое сальдо переносится на виновных в недостатке лиц:

ДЕБЕТ 60308 «Расчеты с работниками по подотчетным суммам» по лицевому счету, открытому на виновное лицо
КРЕДИТ 61202 «Выбытие (реализация) имущества» по лицевому счету недостающего объекта учета
— на остаточную стоимость.

Если недостача имущества взыскивается по рыночной стоимости, то кредитовое сальдо, образовавшееся по счету 61202 «Выбытие (реализация) имущества», списывается на доходы кредитной организации.

Взыскание задолженности по недостаткам с виновных лиц:

ДЕБЕТ 20202 «Касса кредитных организаций»
КРЕДИТ 60307 «Расчеты с работниками по подотчетным суммам» по лицевому счету, открытому на виновное лицо

и

ДЕБЕТ 60307 «Расчеты с работниками по подотчетным суммам» по лицевому счету, открытому на виновное лицо
КРЕДИТ 60308 «Расчеты с работниками по подотчетным суммам» по лицевому счету, открытому на виновное лицо.

1.14. Инвентаризация и налог на имущество организаций

Вопрос перерасчета амортизации по объектам основных средств в бухгалтерском учете, состава объекта недвижимого имущества и порядка уплаты налога на имущество организаций по месту их нахождения в связи с проводимыми государственной регистрацией и технической инвентаризацией объектов недвижимости рассматривается в письме Минфина РФ от 26 июня 2006 г. № 03-06-01-04/136.

Согласно п. 1 ст. 374 части второй Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Согласно ст. 130 Гражданского кодекса Российской Федерации к «недвижимому имуществу» относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Под объектом недвижимого имущества, в отношении которого отдельно исчисляется налоговая база и уплачивается налог на имущество организаций, необходимо понимать единый обособленный комплекс как совокупность объектов, установок, сооружений, оборудования и другого имущества, объединенных единым функциональным назначением, конструктивно обособленный как единое целое. В указанный обособленный комплекс включается имущество, как указанное в технической документации (техническом паспорте) на объект недвижимого имущества, так и дополнительно установленное, смонтированное в ходе капитальных вложений, которое функционально связано со зданием (сооружением) так, что его перемещение без причинения несоразмерного ущерба его назначению невозможно.

В состав объекта недвижимого имущества необходимо включать учитываемые как отдельный инвентарный объект такие объекты основных средств, как лифты, встроенная система вентиляции помещений, локальные се-

ти, другие коммуникации здания и прочее. Не включаются в состав объекта недвижимого имущества, учитываемые как отдельные инвентарные объекты, объекты основных средств, которые не требуют монтажа, могут быть использованы вне объекта недвижимого имущества, демонтаж которых не причиняет несоразмерного ущерба их назначению и (или) функциональное предназначение которых не является неотъемлемой частью функционирования объекта недвижимого имущества как единого обособленного комплекса (компьютеры, столы, транспортные средства, средства видеонаблюдения и др.).

Пунктом 1 ст. 54 части первой НК РФ установлено, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Поэтому любые ошибки (искажения), допущенные в прошлых налоговых (отчетных) периодах при исчислении налога на имущество организаций, а также при ведении бухгалтерского учета основных средств и формировании остаточной стоимости имущества по состоянию на 1-е число каждого месяца, применяемой согласно статье 375 НК РФ для исчисления налоговой базы по данному налогу, должны найти свое отражение в бухгалтерской отчетности кредитной организации в порядке, предусмотренном Указаниями Центрального банка Российской Федерации от 17 декабря 2004 г. № 1530-У «О порядке составления кредитными организациями годового бухгалтерского отчета».

В случае завышения (занижения) суммы налога на имущество организаций по установленным искажениям налоговой базы по налогу на имущество организаций кредитные организации обязаны на основании ст. 81 НК РФ представить уточненные налоговые декларации (расчеты по авансовым платежам) за налоговые (отчетные) периоды, в которых допущены ошибки (искажения).

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности кредитные организации обязаны в соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются их наличие, состояние и оценка. При этом порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно (в частности, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности).

В соответствии с Положением об организации в Российской Федерации государственного технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 декабря 2000 г. № 921 «О государственном учете и технической инвентаризации в Российской Федерации объектов капитального строительства», первичной технической инвентаризации подлежат все объекты капитального строительства, техническая инвентаризация которых не проводилась. По результатам первичной технической инвентаризации на каждый объект учета оформляется технический паспорт, который является основой для ведения Единого государственного реестра объектов капитального строительства (п. 7 Положения).

Проведение первичной инвентаризации, а также внеплановой технической инвентаризации, которая осуществляется при изменении технических или качественных характеристик объекта учета или при совершении с объектом сделок, подлежащих государственной регистрации, проводится по заявлению юридического лица (п. п. 9 и 10 Положения).

Поэтому результаты своевременно проведенной внеплановой технической инвентаризации, которые учитываются при формировании остаточной стоимости объектов недвижимого имущества и налоговой базы по налогу на имущество организаций, не должны рассматриваться как совершение кредитной организацией ошибок (искажений), допущенных в прошлых налоговых (отчетных) периодах.

Результаты проведенной инвентаризации имущества, отраженные в техническом паспорте на объект недвижимого имущества и влияющие на достоверность формирования остаточной стоимости имущества (в том числе на порядок начисления амортизации, сроки эксплуатации объекта), должны быть учтены в бухгалтерском учете, а также при расчете налога на имущество организаций по состоянию на 1-е число месяца, следующего за месяцем внесения изменений в технический паспорт.

Если же организацией не внесены изменения в технические паспорта, то результаты технической инвентаризации должны быть учтены для целей налогообложения с даты завершения технической инвентаризации.

При отсутствии проведенной технической инвентаризации объекта недвижимого имущества и имущества, входящего в его состав, и, следовательно, невнесении своевременно изменений в технический паспорт на дату

проведения налоговой проверки остаточная стоимость имущества, введенного в эксплуатацию (в частности, лифта), являющегося составной частью объекта недвижимого имущества, при расчете налога на имущество организаций учитывается с даты ввода объекта (лифта) в эксплуатацию. В этом случае данный факт должен рассматриваться как совершение кредитной организацией ошибок (искажений), допущенных в прошлых налоговых (отчетных) периодах.

В случае, если сумма налога на имущество организаций ошибочно исчислена и уплачена в отношении имущества, являющегося составной частью объекта недвижимого имущества, не по месту нахождения объекта недвижимого имущества, но в субъекте Российской Федерации, в котором находится местонахождение данного объекта и в котором налог на имущество организаций не зачисляется в местные бюджеты, то представлять уточненные декларации за прошедшие налоговые (отчетные) периоды необязательно, поскольку налог поступил полностью за это имущество в региональный бюджет. Если налог на имущество организаций за имущество, являющееся составной частью объекта недвижимого имущества, зачисляется в бюджет субъекта Российской Федерации, отличный от места нахождения этого объекта недвижимого имущества, налогоплательщик обязан представить уточненные налоговые декларации (расчеты по авансовым платежам) как по месту нахождения объекта недвижимого имущества, так и по месту ошибочно уплаченного налога на имущество организаций за имущество, являющееся составной частью данного объекта недвижимого имущества.

В том случае, если налог на имущество организаций, в соответствии с бюджетным законодательством субъекта Российской Федерации, по нормативам зачисляется также и в местные бюджеты, налогоплательщик обязан представить уточненные налоговые декларации как по месту нахождения объекта недвижимого имущества, так и по месту ошибочно уплаченного налога на имущество организаций за имущество, являющееся составной частью данного объекта недвижимого имущества.

1.15. Инвентаризация и налог на добавленную стоимость

Обязана ли организация восстанавливать ранее принятые к вычету суммы НДС по товарно-материальным ценностям, в отношении которых по результатам инвентаризации обнаружена недостача? Ответ на этот вопрос содержится в письме Минфина РФ от 31 июля 2006 г. № 03-04-11/132.

В соответствии с п. 2 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычетам в случае приобретения товаров (работ, услуг), имущественных прав для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В связи с тем, что выбывшие в результате недостачи товарно-материальные ценности при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, не использовались, суммы этого налога, ранее принятые к вычету по таким товарно-материальным ценностям, необходимо восстановить. При этом указанное восстановление сумм налога должно производиться в том налоговом периоде, в котором недостающие товарно-материальные ценности списываются с учета.

В бухгалтерском учете эти операции будут отражаться следующим образом:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 10

– выявлена недостача на сумму учетной стоимости материалов без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 КРЕДИТ 68

– восстановлена сумма НДС, списанная на зачет с бюджетом;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 19-3

– включен в состав недостач НДС, списанный ранее на зачет с бюджетом;

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 94

– предъявлена к взысканию сумма недостачи (учетная стоимость + НДС);

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 98

– отражена разница между рыночной ценой и суммой недостачи,

где: счет 10 «Материалы», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам», счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 73-2 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба», счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», счет 98 «Доходы будущих периодов».

Более удобным является прямое восстановление списанного НДС в стоимости материалов, при котором операции по предъявлению претензии материально ответственному лицу по недостачам отражаются такими проводками:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 68

— восстановлена в недостающих материалах величина списанного НДС;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 10

— списана с баланса сумма утраченных материалов с НДС;

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 94

— предъявлена к взысканию сумма недостачи (учетная стоимость + НДС);

ДЕБЕТ 73-2 КРЕДИТ 98

— отражена разница между рыночной ценой и суммой недостачи.

В случае бесспорной вины материально ответственного лица у него будут осуществляться вычеты из заработной платы, при этом сумма доходов будущих периодов (разница между рыночной ценой и балансовой стоимостью материалов) будет переводиться в текущие доходы в доле пропорциональной сумме удержания:

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 73-2

— отражено очередное ежемесячное удержание из зарплаты виновного лица;

ДЕБЕТ 98 КРЕДИТ 91

— переведена часть доходов будущих периодов в текущие доходы,

где: счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача может возникнуть не только по вине материально ответственного лица. Она может быть обусловлена хищением. В этом случае руководство предприятия обязано составить заявление в органы внутренних дел. Пока проводится следствие, недостача числится на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». При установлении и поимке похитителя делается проводка:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 94

— недостача отнесена на похитителя,

где счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Удержания с расчетного счета похитителя в сберегательном банке отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

— отражен процесс погашения похитителем недостачи материалов.

В случае, когда органам внутренних дел в заданные сроки не удастся раскрыть дело о хищении материальных ценностей, они обязаны официально известить об этом руководство предприятия. В этом случае недостача относится на текущие расходы предприятия:

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 94

— сумма недостачи списана на текущие расходы предприятия,

где счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если в ходе инвентаризации выявлена недостача в пределах норм естественной убыли, то в этом случае сумма НДС, предъявленная к вычету из бюджета по указанному имуществу, восстановлению не подлежит.

Согласно статье 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Причем, в целях налогообложения передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказанных услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Налоговая база по НДС при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база по НДС определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом данного налога (пункт 1 статьи 154 НК РФ).

При этом моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат (пункт 1 статьи 167 НК РФ):

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Как видно из приведенных положений, все организации обязаны производить начисление НДС по моменту отгрузки товаров (работ, услуг). Более того, предварительная оплата с этого периода фактически приравнена к реализации, хотя полученные в виде аванса денежные средства организации еще не принадлежат и являются кредиторской задолженностью. В то же время и к возмещению можно принимать НДС, выставленный покупателем (независимо от факта оплаты).

Прежде чем приступить к составлению годовой отчетности, каждая организация обязана провести инвентаризацию своего имущества. Напомним, что такая обязанность установлена ст. 12 Закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

1.16. Инвентаризация и налог на прибыль организаций

В целях обложения налогом на прибыль потери от недостачи или порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли приравниваются к материальным расходам (пп. 2 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ). Потери уменьшают налогооблагаемую прибыль в пределах норм, установленных в порядке, который установлен Правительством РФ.

Постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814 определено, что нормы естественной убыли, применяемые для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи материально-производственных запасов, разрабатываются с учетом технологических условий их хранения и транспортировки, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль, и подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет. Министерством и ведомствам поручено разработать нормы естественной убыли по отраслям экономики.

В соответствии со статьей 7 Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ до утверждения норм естественной убыли в порядке, установленном подпунктом 2 пункта 7 статьи 254 Налогового кодекса РФ, применяются нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти.

Сведения о нормах естественной убыли, утвержденных для исчисления налога на прибыль организаций в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814, а также утвержденных органами исполнительной власти до 1 января 2002 года.

Расходы в виде недостачи материальных ценностей приравняются к внереализационным расходам только в том случае, если отсутствуют виновные в недостаче лица или виновники убытков от хищений не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти (подпункт 5 пункт 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ).



ПРИМЕР Вследствие обрушения части фасада складского помещения в ЗАО «Лилия» произошла порча товара. Покупная стоимость этого товара – 50 000 руб. Сумма НДС, предъявленная к вычету по испорченному товару, составила 9000 руб.

Материально ответственное лицо отказалось возместить сумму ущерба, поэтому администрация обратилась в суд. При рассмотрении материалов дела судом были приняты во внимание документы, которые предъявил работник (материально ответственное лицо). Эти документы свидетельствовали об аварийном состоянии крыши склада и др. В результате судебного разбирательства суд не признал работника виновным в недостаче.

В бухгалтерском учете ЗАО «Лилия» были сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 41

– 50 000 руб. – отражена покупная стоимость выявленного при инвентаризации товара;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 9000 руб. – восстановлена сумма НДС по недостающим товарам;

ДЕБЕТ 73 КРЕДИТ 94

– 59 000 руб. – сумма недостачи отнесена на виновное лицо;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 73

– 59 000 руб. – отражена сумма недостачи, выявленная при проведении инвентаризации, во взимании которой с виновных лиц отказано судом.

Бывают случаи, когда виновные в недостаче товарно-материальных ценностей не установлены, но судом это не подтверждено. Или же по каким-либо причинам администрация предприятия не пытается установить виновных. В этом случае организация списывает выявленную недостачу на счет 91-2, но не учитывает ее при налогообложении прибыли.

Согласно пункту 20 статьи 250 НК РФ стоимость выявленных при инвентаризации излишков товаров и материалов включаются в налоговую базу по налогу на прибыль как внереализационные доходы. Формирование дохода происходит по правилам, закрепленным в пунктах 5 и 6 статьи 274 НК РФ, т.е. исходя из уровня рыночных цен на данное имущество. Напомним, что по правилам пункта 11 статьи 40 НК РФ при определении и признании рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

До 1 января 2006 года налогоплательщики не могли выявленные при инвентаризации излишки товаров и материалов включать в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Связано это было с тем, что в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 254 НК РФ к материальным расходам относятся, в частности, затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг). Стоимость товарно-материальных ценностей, относимых к материальным расходам, согласно пункту 2 статьи 254 НК РФ, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей. При этом с учетом требований статьи 252 НК РФ все вышеперечисленные расходы должны быть подтверждены документально.

При выявлении излишков налогоплательщик в силу отсутствия первичных документов был лишен возможности доказать понесенные им в прошлые периоды расходы на приобретение товаров и материалов, в связи с чем до 1 января 2006 года не мог уменьшить налоговую базу на выявленные в ходе инвентаризации излишки.

Кроме того, реализация в дальнейшем таких ценностей приводила к повторному налогообложению, но уже как дохода от реализации. Вычесть из продажной стоимости материалов сумму, по которой фирма их оприходовала, нельзя. Как разъяснили налоговики и финансисты в письме МНС России от 29 апреля 2004 г. № 02-5-10/33 и в письме Минфина России от 20 июня 2005 г. № 03-03-01-04/1/7, у фирмы, выявившей излишки, отсутствует фактический расход на приобретение данного имущества, в связи с чем списать его стоимость в налоговом учете нельзя.

Стоимость материально-производственных запасов в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, для целей налогообложения определяется как сумма налога на прибыль, исчисленная с дохода, предусмотренного пунктом 20 статьи 250 НК РФ (абз. 2 п. 2 ст. 254 НК РФ, п. 8 ст. 1 Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ).

Интересно, что изменения касаются только излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и имущества, оставшегося от демонтажа ликвидируемых основных средств. Стоимость материально-производственных запасов на сегодняшний день — единственный вид расходов, которые можно отразить в налоговом учете при выбытии имущества, приобретая которое налогоплательщик не имел затрат.

Что касается реализации безвозмездно полученного имущества или имущества, полученного в результате проведения ремонта, модернизации или реконструкции основного средства, которое не выводится из эксплуатации, то такие ценности законодатель просто обошел стороной.

Минфин России в своем письме от 15 сентября 2005 г. № 03-03-04/1/189, отвечая на вопрос об оценке таких запасов, предлагает налогоплательщику стоимость материалов или иного имущества, полученного в результате проведения ремонта, модернизации или реконструкции основного средства, которое не выводится из эксплуатации, признавать в составе внереализационных доходов и включать в налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Свой вывод финансовое ведомство основывает на тождественности этих доходов доходам в виде ценностей, оставшихся от разборки выводимых из эксплуатации основных средств.

Однако при этом финансисты не учитывают, что в случае, когда приходятся ценности, остающиеся от проведения ремонтов или модернизации, стоимость основного средства не изменяется (если, конечно, не учитывать случаи частичной ликвидации).

Стоимость основного средства по-прежнему включает в себя стоимость этих ценностей и погашается через механизм амортизации.

Таким образом, предлагая признать доход в момент оприходования оставшихся от ремонта или модернизации ценностей, Минфин России обязывает налогоплательщика учесть доход раньше времени. Реально организация получит доход от этих ценностей в момент продажи (в сумме средств по договору) или в момент использования в производстве (в виде экономии на приобретении материалов).

Расходы же в части признанной в данном случае будут равны нулю.

В отношении безвозмездно полученного имущества или имущества, полученного в результате проведения ремонта, модернизации или реконструкции основного средства, которое не выводится из эксплуатации, законодатель не сделал какой-либо оговорки о включении в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, что истолковывается на практике как запрет на признание такого расхода.

Вернемся к излишкам.

Налогоплательщики имеют право в составе материальных расходов учесть 24% стоимости выявленных при инвентаризации излишков, т.е. в виде затрат на уплату налога на прибыль.

Бухгалтерский учет в данной части не изменяется. Таким образом, после внесения изменений постоянная разница по-прежнему имеет место, но ее величина снизилась (у выбывающего актива возникла стоимость).

Выявленные в ходе инвентаризации дебиторская или кредиторская задолженности с истекшими сроками исковой давности принимаются для целей налогообложения в качестве внереализационных доходов (подпункт 18 статьи 250 НК РФ) или расходов (подпункт 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ).

ГЛАВА 2.

Учет имущества и обязательств

2.1. Учет основных средств

2.1.1. Бухгалтерский учет основных средств

Общие положения

На основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся:

– здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Бухгалтерский учет специальной одежды, специального оборудования, инвентаря, специальных инструментов, приспособлений, приобретенных в силу норм трудового законодательства и купленных по инициативе организации, можно вести по единой системе. Ее нужно закрепить в учетной политике.

Бухучет спецодежды имеет свои нюансы. При принятии к учету следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н.

Однако это не означает, что организации должны учитывать спецодежду только в соответствии с этим документом, то есть в составе материально-производственных запасов независимо от срока службы. Если он превышает 12 месяцев, то для учета обмундирования можно использовать и ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Кроме того, в письме Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России от 12 мая 2003 года № 16-00-14/159 подтверждено право организации по своему усмотрению учитывать предметы специальной одежды либо в составе основных средств, либо в составе материальных запасов.

У каждого способа учета спецодежды есть свои плюсы и минусы. Допустим, организация приобретает спецодежду сроком службы больше 12 месяцев и стоимостью не более 20 000 рублей. Тогда ее удобнее учитывать как основные средства. В этом случае бухгалтерский и налоговый учет будут совпадать и не возникнет разниц по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Если же спецодежда стоит более 20 000 рублей, то ее выгоднее учесть в составе оборотных активов и вести учет в соответствии с Методическими указаниями по учету спецодежды. При учете такой одежды на счете 01 организации придется платить налог на имущество с ее стоимости (п. 1 ст. 374 НК РФ).

При приобретении книг, брошюр и т. п. изданий разрешается списывать на затраты производства (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию, руководствуясь п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а также Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 (утвержден Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359).

Согласно Классификатору книги, брошюры, периодические издания и т. д. представляют собой основные фонды библиотек, органов научно-технической информации, архивов, музеев и подобных учреждений (код 19 0001000).

Таким образом, приобретаемые организациями для производственных или управленческих целей книги, брошюры, журналы и другие периодические издания будут включаться в состав основных средств только в том случае, если в организации имеется библиотека в форме структурного подразделения, которое занимается учетом, хранением, выдачей литературы.

При отсутствии в организации структурного подразделения — библиотеки приобретаемые книги, брошюры и т. д. не будут формировать библиотечный фонд и не будут включаться в состав основных средств.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Объекты основных средств учитываются на балансовом счете 01 «Основные средства».

Настоящее Положение применяется также в отношении доходных вложений в материальные ценности. То есть предметы, предназначенные для сдачи в аренду. Их учет ведется на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Настоящее Положение не применяется в отношении:

- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей (учитываются на балансовом счете 43 «Готовая продукция»), как товары — на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность (счет 41 «Товары»);
- предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути, учет ведется на счете 07 «Оборудование к установке»;
- капитальных и финансовых вложений.

Классификация основных средств

Для правильной и достоверной группировки и классификации основных средств следует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 года № 359, или Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1.

Последний документ является обязательным при организации налогового учета и расчета амортизации основных средств, а также налога на прибыль.

В соответствии с ОКОФ основными фондами являются произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг. Основные фонды состоят из материальных и нематериальных основных фондов.

К материальным основным фондам (основным средствам) относятся: здания, сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, жилища, вычислительная техника и оргтехника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие виды материальных основных фондов.

В соответствии с требованиями бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации к основным фондам не относятся:

- а) предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;
- б) предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Минфином России, независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным фондам независимо от их стоимости;
- в) орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и прочие орудия лова) независимо от их стоимости и срока службы;
- г) бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензозаправки и прочее);
- д) специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа), независимо от их стоимости; сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным фондам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства – изложницы и принадлежности к ним, прокатные валки, воздушные фурмы, челноки, катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т.п. независимо от их стоимости;
- е) специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы;
- ж) форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия, одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях, состоящих на бюджете, независимо от стоимости и срока службы;
- з) временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- и) тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов стоимостью в пределах лимита, установленного Минфином России;
- к) предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;
- л) молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, подопытные животные;
- м) многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

К основным фондам не относятся также машины и оборудование, числящиеся как готовые изделия на складах предприятий-изготовителей, снабженческих и сбытовых организаций, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе капитального строительства.

Объектом классификации материальных основных фондов является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Так, например, при приобретении компьютера купили все необходимые для этого части. В накладной на приобретение указано несколько единиц товара. В бухгалтерском учете будет только один инвентарный объект. Это связано с тем, что единицей учета основных средств является инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Он может состоять как из отдельного предмета, так и из комплекса сочлененных предметов. Собранный из отдельных составляющих компьютер считается отдельным инвентарным объектом.

В случае приобретения компьютера и принтера можно отразить их как единый комплекс из нескольких предметов, которые имеют общее управление и не могут функционировать самостоятельно. Принтер работать самостоятельно не может. Поэтому, с одной стороны, его надо учесть вместе с компьютером как единый инвентарный объект. С другой стороны, в пункте 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 говорится, что, если у одного объекта есть «несколько частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект». Если установить для компьютера и принтера разные сроки полезного использования, то их можно будет учесть по отдельности. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1), относит электронно-вычислительную технику к третьей группе. Имущество этой группы имеет срок полезного использования от 3 до 5 лет. Так, например, срок службы компьютера можно установить в 5 лет, а принтера – в 3 года. И тогда каждый из этих предметов (в бухгалтерском учете) можно будет списать на затраты сразу в момент ввода в эксплуатацию (п. 18 ПБУ 6/01).

Группировки объектов в ОКОФ образованы в основном по признакам назначения, связанным с видами деятельности, осуществляемыми с использованием этих объектов и производимыми в результате этой деятельности продукцией и услугами.

К подразделу «Здания (кроме жилых)» относятся здания, представляющие собой архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. Здания имеют в качестве основных конструктивных частей стены и крышу.

Объектом классификации данного подраздела является каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое представляет собой самостоятельное конструктивное целое, их считают отдельными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также надворные постройки (склады, гаражи, ограждения, сараи, заборы, колодцы и прочее) являются самостоятельными объектами.

Помещения, встроенные в здания и предназначенные для магазинов, столовых, парикмахерских, ателье, пунктов проката предметов культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода, детских садов, яслей, отделений связи, банков и других организаций, назначение которых иное, чем основное назначение здания, входят в состав основного здания.

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, как-то: система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой; внутренние телефонные и сигнализационные сети; вентиляционные устройства общесанитарного назначения; подъемники и лифты.

Встроенные котельные установки (бойлерные, тепловые пункты), включая их оборудование, по принадлежности также относятся к зданиям. Основные фонды отдельно стоящих котельных относят к соответствующим разделам: «Здания (кроме жилых)», «Машины и оборудование» и др.

Водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации включают в состав зданий, начиная от вводного вентиля или тройника у зданий или от ближайшего смотрового колодца в зависимости от места присоединения подводящего трубопровода.

Проводку электрического освещения и внутренние телефонные и сигнализационные сети включают в состав зданий, начиная от вводного ящика или кабельных концевых муфт (включая ящик и муфты), или проходных втулок (включая сами втулки).

Фундаменты под всякого рода объектами, не являющимися строениями, котлами, генераторами, станками, машинами, аппаратами и прочее, расположенными внутри зданий, – не входят в состав здания, кроме фундамен-

тов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав тех объектов, в которых они используются; фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания. Они, как и ряд других специализированных инженерно-строительных сооружений, являются неотъемлемыми составными частями самих зданий. В этой связи в наименование группировок ряда специализированных зданий, предназначенных для осуществления конкретных видов деятельности, введено словосочетание «специализированные здания».

К подразделу «Сооружения» относятся инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроектируемых функций.

Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое.

К подразделу «Жилища» относятся здания, предназначенные для невременного проживания. Подраздел включает в себя также передвижные щитовые домики, плавучие дома, прочие здания (помещения), используемые для жилья, а также исторические памятники, идентифицированные в основном как жилые дома.

Передвижные домики производственного назначения (мастерские, котельные, кухни, АТС и пр.) и непроектируемого назначения (жилые, бытовые, административные и пр.) относятся к зданиям; установленное в них оборудование относится соответственно к машинам и оборудованию или другим разделам основных фондов.

К подразделу «Машины и оборудование» относятся устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию.

В зависимости от основного (преобладающего) назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

К энергетическому оборудованию (силовым машинам и оборудованию) относятся машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую и т.д.) в механическую.

Объектом классификации энергетического оборудования является каждая отдельная машина (если она не является частью другого объекта), включая входящие в ее состав приспособления, принадлежности, приборы, индивидуальное ограждение, фундамент. Например, паровой котел включает в себя топку, обвязочный каркас и обмуровку, фундамент, лестницу и площадку, гарнитуру и арматуру, экономайзер (если он обслуживает только данный котел), паропровод до вентиля на магистрали, стационарные контрольно-измерительные приборы.

К рабочим машинам и оборудованию относятся: машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет), который может находиться в твердом, жидком или газообразном состоянии, с целью изменения его формы, свойств, состояния или положения. Таким образом, к рабочим машинам и оборудованию относятся все виды технологического оборудования, включая автоматические машины и оборудование, для производства промышленной продукции, оборудование сельскохозяйственное, транспортное, строительное, торговое, складское, водоснабжения и канализации, санитарно-гигиеническое и другие виды машин и оборудования, кроме энергетического и информационного.

Объектом классификации рабочих машин и оборудования является каждая отдельная машина, аппарат, агрегат, установка и т.п., включая входящие в их состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент.

Информационное оборудование предназначено для преобразования и хранения информации. К информационному оборудованию отнесено оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники и оргтехники, средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации, театрально-сценическое оборудование.

К оборудованию систем связи относятся: оконечные аппараты (передающие и приемные), устройства коммутационных систем – станции, узлы, используемые для передачи информации любого вида (речевой, буквенно-цифровой, зрительной и т.п.) сигналами, распространяемыми по проводам, оптическим волокнам или радиосигналами, т.е. оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи, кабельного радио- и телевидения.

К средствам измерения и управления относятся: измерительные приборы для анализа, обработки и представления информации (приборы и устройства для измерения толщины, диаметра, площади, массы, интервалов времени, давления, скорости, числа оборотов, мощности, напряжения, силы тока и других величин), устройства для регулирования производственных и непроизводственных процессов (регулирующие устройства электрические, пневматические и гидравлические), аппаратура блокировки, линейные устройства диспетчерского контроля, оборудование и устройства сигнализации, центральные и трансляционные пункты диспетчерского контроля, наземные радионавигационные средства вождения самолетов – радиомаяки, локационные установки, светотехническое оборудование взлетно-посадочных полос.

К вычислительной технике относятся аналоговые и аналого-цифровые машины для автоматической обработки данных, вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины, устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением различных задач.

К оргтехнике относятся множительно-копировальная техника, офисные АТС, пишущие машины, калькуляторы и др.

Объектом классификации вычислительной техники и оргтехники считается каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для выполнения возложенных на нее функций, и не являющаяся составной частью какой-либо другой машины.

К подразделу «Средства транспортные» относятся: средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, – железнодорожный подвижной состав (локомотивы, вагоны и др.); подвижной состав водного транспорта (суда транспортные всех типов, суда служебно-вспомогательные, спасательные, ледоколы, буксиры, суда лоцманские и пр.); подвижной состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, прицепы и полуприцепы); подвижной состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты, космические летательные аппараты); подвижной состав городского транспорта (вагоны метрополитена, трамваи); средства напольного производственного транспорта, а также транспортные средства прочих видов. К последним могут быть отнесены транспортные средства со специализированными кузовами, назначением которых является транспортировка грузов и людей (например, автоцистерны, молоко-, цемента-, муковозы).

Автомобили и прицепы автомобильные и тракторные, вагоны железнодорожные специализированные и переоборудованные, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей (передвижные электростанции, передвижные трансформаторные установки, передвижные мастерские, вагоны-лаборатории, передвижные диагностические установки, вагоны-дома, передвижные кухни, столовые, магазины, душевые, клубы, конторы и т.п.), считают передвижными предприятиями соответствующего назначения, а не транспортными средствами, и учитывают как здания (по аналогии с соответствующими стационарными предприятиями) и оборудование.

В составе подраздела «Средства транспортные» объектом классификации является каждый отдельный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему.

К подразделу «Инвентарь производственный и хозяйственный» относятся:

- производственный инвентарь, т.е. предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям. Это емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки и т.п.), устройства и тара для сыпучих, штучных и тарно-штучных материалов, не относящиеся к сооружениям, устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, кроме прилавков-холодильников и тепловых прилавков, торговые шкафы, стеллажи и т.п.);

- хозяйственный инвентарь, т.е. предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе, – часы, предметы противопожарного назначения (кроме насосов и механических пожарных лестниц, относящихся к разделу «Машины и оборудование»), спортивный инвентарь.

Объектами классификации подраздела «Инвентарь производственный и хозяйственный» могут быть только предметы, имеющие самостоятельное назначение и не являющиеся частью какого-либо другого объекта.

К подразделу «Скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя)» относятся: лошади, волю, верблюды, ослы и прочие рабочие животные (включая транспортных лошадей); коровы, овцы, а также другие животные, которые неоднократно или постоянно используются для получения продуктов, таких, как мо-

локо, шерсть и других; жеребцы-производители и племенные кобылы (нерабочие), быки-производители, коровы, хряки-производители и прочий племенной скот.

Объектом классификации данного подраздела является каждое взрослое животное, кроме скота для убоя.

К подразделу «Насаждения многолетние» относятся все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, включая:

- плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники);
- озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории предприятий, во дворах жилых домов;
- живые изгороди, снего- и полезащитные полосы, насаждения, предназначенные для укрепления песков и берегов рек, овражно-балочные насаждения и т.п.;
- искусственные насаждения ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научно-исследовательских целей.

Объектами классификации данного подраздела являются зеленые насаждения каждого парка, сада, сквера, улицы, бульвара, двора, территории предприятия и т.п. в целом, независимо от количества, возраста и породы насаждений; зеленые насаждения вдоль улицы, дороги (в границах закрепленного участка), включая индивидуальные ограждения каждого насаждения; насаждения каждого участка (района) полезащитных полос.

Оценка основных средств (план счетов)

На основании ПБУ № 6 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
 - суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
 - суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
 - регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи,
 - произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
 - таможенные пошлины;
 - невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
 - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
 - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. В частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта.
- Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом курсовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах) кредиторской задолженности по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

В первоначальную стоимость объектов основных средств, определяемую в соответствии с пунктами 8, 9, 10 и 11 настоящего Положения, включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве прочих расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

При принятии к учету активов в качестве основных средств может возникнуть вопрос: на какую дату – дату составления Акта о приеме-передаче или дату его утверждения руководителем организации – отразить в бухгалтерском учете данную хозяйственную операцию. Если эти даты приходятся на один календарный месяц, никаких проблем нет. Но для крупных организаций, имеющих сложную систему документооборота, временной интервал между датой Акта о приеме-передаче и датой его утверждения может составлять два, три и более месяцев. В связи с вводом в действие с 1 января 2004 г. главы 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ вопрос своевременного принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету приобрел особую актуальность, поскольку включение актива в состав основных средств с опозданием в несколько месяцев влечет за собой занижение налоговой базы по налогу на имущество организаций и соответствующие налоговые последствия.

В статье 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлено, что бухгалтерский учет ведется на основании первичных учетных документов, которыми должны оформляться все хозяйственные операции, проводимые организацией. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания. Требования, предъявляемые к первичным документам, используемым при оформлении поступления основных средств, установлены Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н. Согласно пункту 7 Методических указаний в качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7. Указанное постановление определяет, что для оформления и учета операций приема объектов основных средств в организации в целях включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), при приобретении за плату, изготовлении для собственных нужд и вводе в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке применяются следующие первичные документы:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1);
- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а);
- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б).

В пункте 38 Методических указаний установлено дополнительное требование к первичным документам, которыми оформляются хозяйственные операции по принятию к учету основных средств, – утверждение документа руководителем организации: принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта (накладной) приемки-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Таким образом, хозяйственная операция по принятию к учету объекта основных средств должна оформляться Актом о приеме-передаче, утвержденным руководителем организации. Если дата составления акта и дата его утверждения совпадают, на эту дату производится бухгалтерская запись в регистрах бухгалтерского учета. Но на какую дату отражать в бухгалтерском учете операцию по принятию к учету основного средства, если эти даты не совпадают?

В соответствии со статьей 10 Закона № 129-ФЗ хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности исходя из информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. Одним из обязательных реквизитов первичного учетного документа является дата составления документа. Перечень обязательных реквизитов не содержит иных дат, кроме даты составления документа. Очевидно, что в общем случае единственным возможным вариантом является отражение хозяйственной операции в регистрах бухгалтерского учета на дату составления первичного документа. Но если документ подлежит утверждению, то по общему правилу датой такого документа признается дата его утверждения, и он отражается на счетах бухгалтерского учета на дату утверждения. В подтверждение данного тезиса можно сослаться на Типовую инструкцию по делопроизводству в федеральных органах исполнительной власти (приказ Росархива от 8 ноября 2005 г. № 536). Но это общее правило, как и любое другое, имеет исключения. И таким исключением, по нашему мнению, является акт как документ вообще и Акт о приеме-передаче – в частности. Такой вывод можно сделать на основании положений Государственного стандарта РФ ГОСТ Р 6.30-2003 Унифицированные системы документации «Унифицированная система организационно-распорядительной документации.

Требования к оформлению документов» (принят постановлением Госстандарта России от 3 марта 2003 г. № 65-ст). Данный ГОСТ распространяется на организационно–распорядительные документы, включенные в ОК 011-93 «Общероссийский классификатор управленческой документации» (ОКУД) (класс 0200000). Раздел «Документация по учету основных средств и нематериальных активов» классификатора включает акты о приеме–передаче (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б). Этот ГОСТ устанавливает состав реквизитов документов, требования к оформлению реквизитов документов и требования к бланкам документов. Перечень реквизитов документа включает только одну дату – дату документа. Других дат в списке реквизитов документа нет. Дата утверждения документа является составной частью реквизита «Гриф утверждения документа». Пункт 3.11 рассматриваемого ГОСТ определяет, что датой документа является дата его подписания или утверждения, для протокола – дата заседания (принятия решения), для акта – дата события. Таким образом, датой акта независимо от даты его утверждения всегда является дата события, зафиксированного в акте. Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что при отражении на счетах бухгалтерского учета хозяйственной операции, зафиксированной в Акте о приеме-передаче как первичном учетном документе, необходимо руководствоваться датой акта, а именно – датой события, отраженного в акте.

Даже если основное средство стоит меньше 20 000 руб., на него все равно нужно составлять всю первичную документацию, формы которой утверждены постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

Поэтому в момент ввода основного средства стоимостью меньше 20000 руб. в эксплуатацию составляется Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1. А затем из формы № ОС-1 переносят данные в инвентарную карточку, составленную по форме № ОС-6. Ее нужно будет вести в течение всего срока службы основного средства.

А после начала использования инструмента необходимо списать его стоимость на расходы. Об этом сказано в пункте 18 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). При этом нужно составить бухгалтерскую справку, в которой указывается стоимость инструмента и дату его ввода в эксплуатацию.

Акт выбытия оформлять в этот момент не надо. Он составляется, только когда основное средство более не пригодно к использованию. Таким образом, складской учет не будет совпадать с бухгалтерским – на складе инструмент будет числиться, а в бухучете его стоимость уже списана на затраты. Можно порекомендовать учитывать основное средство в количественном выражении на забалансовом счете.

Покупка основных средств

Если ваша организация приобрела основные средства за плату (по договору купли-продажи или поставки), их первоначальную стоимость необходимо определить как сумму всех затрат, связанных с этой покупкой.

Таковыми затратами, например, могут быть:

- суммы, уплаченные продавцу в соответствии с договором;
- суммы, уплаченные за доставку и монтаж;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением этого объекта основных средств;
- регистрационные сборы и иные аналогичные платежи, связанные с регистрацией прав организации на объект основных средств (например, расходы, связанные с регистрацией автомобиля в ГИБДД);
- невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении объекта основных средств (например, НДС, уплаченный при приобретении оборудования для производства продукции, освобожденной от этого налога);
- проценты по кредитам и займам, полученным для приобретения объекта основных средств, начисленные до его оприходования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Затраты по приобретению основных средств сначала вы должны учесть по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (без налога на добавленную стоимость):

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76, ...)

- учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств (без НДС).

Затем на основании счетов-фактур отразить сумму налога на добавленную стоимость:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76, ...)

— учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением объекта основных средств.

После того как объект основных средств будет введен в эксплуатацию, сделайте проводку по ДЕБЕТУ счета 01:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— введен в эксплуатацию объект основных средств.

После оплаты объекта основных средств отразите вычет по НДС:

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— произведен налоговый вычет.

Если объект основных средств подлежит государственной регистрации (например, здание или автомобиль), то его стоимость можно отражать в учете двумя способами:

- на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- на отдельном субсчете, открытом к счету 01 (например, «Основные средства, которые подлежат госрегистрации»).

Конкретный порядок учета таких основных средств установите в учетной политике.

После того как такая регистрация проведена, основное средство отражают в учете в обычном порядке.



ПРИМЕР ООО «Заря» приобрело по договору купли-продажи здание под офис. Согласно договору стоимость офисного здания — 1 062 000 руб. (в том числе НДС — 162 000 руб.).

За госрегистрацию здания было заплачено 5000 руб.

Способ 1

По учетной политике ООО «Заря» основные средства, которые нуждаются в госрегистрации, отражаются на счете 08.

Необходимо сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

— 1 062 000 руб. — оплачен счет продавца;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

— 900 000 руб. — оприходовано здание на балансе организации (без НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 162 000 руб. — учтена сумма НДС согласно счету-фактуре продавца;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

— 5000 руб. — перечислены деньги для оплаты регистрационных сборов;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

— 5000 руб. — плата за регистрацию учтена в балансовой стоимости здания.

После госрегистрации и ввода здания в эксплуатацию делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— 905 000 руб. (900 000 + 5000) — здание зачислено в состав основных средств организации;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— 162 000 руб. — произведен налоговый вычет.

Способ 2

По учетной политике ООО «Заря» основные средства, которые нуждаются в госрегистрации, отражаются на счете 01 субсчет «Основные средства, которые подлежат госрегистрации».

Необходимо сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 1 062 000 руб. – оплачен счет продавца;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 900 000 руб. – оприходовано здание на балансе организации (без НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 162 000 руб. – учтена сумма НДС согласно счету-фактуре продавца;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 5000 руб. – перечислены деньги для оплаты регистрационных сборов;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

– 5000 руб. – плата за регистрацию учтена в балансовой стоимости здания;

ДЕБЕТ 01 субсчет «Основные средства, которые подлежат госрегистрации» КРЕДИТ 08

– 905 000 руб. (900 000 + 5000) – здание учтено на отдельном субсчете.

После госрегистрации и ввода здания в эксплуатацию делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации» КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства, которые подлежат госрегистрации»

– 905 000 руб. – здание зачислено в состав основных средств;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 162 000 руб. – произведен налоговый вычет.

Выгоднее использовать первый способ. До тех пор пока основное средство будет числиться на счете 08, с его стоимости не придется платить налог на имущество. Причем амортизацию по нему можно начислять в обычном порядке (п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).



ПРИМЕР ООО «Заря» приобрело по договору купли-продажи компьютер. В счете была обозначена стоимость составных частей компьютера:

– системный блок – 12 980 руб. (в том числе НДС – 1 980 руб.);

– монитор – 5 900 руб. (в том числе НДС – 900 руб.);

– клавиатура – 354 руб. (в том числе НДС – 54 руб.);

– мышь – 236 руб. (в том числе НДС – 36 руб.).

Итого стоимость компьютера – 19 470 руб. (в том числе НДС – 2 970 руб.).

Составные части компьютера (системный блок, монитор, клавиатура, мышь) могут функционировать только в составе единого комплекса, поэтому принимаются к учету как единый инвентарный объект и делаются следующие проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 19 470 руб. – оплачен счет продавца;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 16 500 руб. – оприходован компьютер на балансе организации (по стоимости составных частей без учета НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 2 970 руб. – учтена сумма НДС согласно счету-фактуре продавца.

Когда компьютер вводится в эксплуатацию, делаются проводки:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 16 500 руб. – компьютер зачислен в состав основных средств организации;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 2 970 руб. – произведен налоговый вычет.

Если организация решила учитывать спецдежду в составе основных средств, то поступившее имущество отражается на счете 08. При этом оформляются первичные документы по учету основных средств (по формам ОС-1, ОС-6, утвержденным постановлением Госкомстата России от 21.01.03 № 7).

Приобретение подержанных основных средств

Если организация приобрела объект основных средств, уже бывший в эксплуатации (например, подержанный автомобиль), необходимо определить его первоначальную стоимость также исходя из договорной цены покупки и затрат, связанных с его приобретением.

Приобретение подержанных основных средств в учете отражается так же, как обычная покупка основных средств.

Сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств прежним владельцем, при его оприходовании не учитывается.

Однако сведения о том, как долго прежний владелец использовал этот объект основных средств, будут полезны при начислении на него амортизации на балансе покупателя.

Приобретение основных средств, цена которых выражена в условных единицах

Цена основных средств может быть установлена в любой иностранной валюте или условных денежных единицах. Однако на территории России расчеты производятся только в рублях. Поэтому цену, установленную в иностранной валюте или условных единицах, нужно пересчитывать в рубли.

Так, в договоре купли-продажи может быть предусмотрено условие, что основные средства оплачиваются в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег покупателем.

В такой ситуации необходимо:

а) отразить задолженность перед поставщиком на момент перехода права собственности на основные средства (по курсу иностранной валюты, действующему на этот момент);

б) скорректировать (увеличить или уменьшить) задолженность исходя из суммы денежных средств, фактически перечисленных поставщику.

Если курс валюты на дату оплаты основных средств будет выше, чем на дату их оприходования, то возникает отрицательная курсовая разница. На эту сумму необходимо увеличить затраты на приобретение основных средств.

Увеличение затрат отражается проводкой:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

— увеличена задолженность перед поставщиком по оплате объекта основных средств.

Одновременно увеличивается и сумма НДС, подлежащая уплате поставщику:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— увеличена сумма НДС, подлежащая уплате поставщику.



ПРИМЕР ООО «Заря» в декабре 2006 года приобрело принтер стоимостью 590 долл. США (в том числе НДС – 90 долл. США). На дату принятия к бухгалтерскому учету копировального аппарата официальный курс доллара США составлял 27,50 руб./USD. В январе 2007 года принтер был оплачен и введен в эксплуатацию. На момент оплаты курс доллара США составил 27,80 руб./USD.

В декабре 2006 года были сделаны проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 13 750 руб. $((590 \text{ USD} - 90 \text{ USD}) \times 27,50 \text{ руб./USD})$ – учтены затраты, связанные с приобретением принтера;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 2 475 руб. $(90 \text{ USD} \times 27,50 \text{ руб./USD})$ – учтен НДС по приобретенному принтеру.

В январе 2005 года сделаны проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 16 402 руб. $(590 \text{ USD} \times 27,80 \text{ руб./USD})$ – оплачен счет поставщика;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 150 руб. $((27,80 \text{ руб./USD} - 27,50 \text{ руб./USD}) \times 500 \text{ USD})$ – отражена отрицательная курсовая разница;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 27 руб. $((27,80 \text{ руб./USD} - 27,50 \text{ руб./USD}) \times 90 \text{ USD})$ – доначислен НДС с отрицательной курсовой разницы;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 13 900 руб. $(13\,750 + 150)$ – принтер введен в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 2 502 руб. $(2\,475 + 27)$ – произведен налоговый вычет.

Если курс валюты на дату оплаты основных средств будет ниже, чем на день их оприходования, то возникает положительная курсовая разница. На эту сумму необходимо уменьшить затраты на приобретение основных средств.

Чтобы отразить уменьшение затрат, делают сторнировочную проводку:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– уменьшена задолженность перед поставщиком по оплате объекта основных средств.

Одновременно уменьшается сумма НДС:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– уменьшена сумма НДС, подлежащая уплате поставщику.

Получение основных средств

в качестве вклада в уставный капитал

Если организация получила объект основных средств в качестве вклада в уставный капитал, то его необходимо учесть на балансе по стоимости, согласованной между учредителями.

Если организация – открытое или закрытое акционерное общество, то цену основных средств, которую устанавливают учредители, должен подтвердить независимый оценщик (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

В ООО независимый оценщик должен привлекаться для определения рыночной стоимости основных средств, если размер вклада превышает 20 000 рублей (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Как отразить в учете получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал, покажет пример.



ПРИМЕР Одним из учредителей ООО «Заря» является ЗАО «Восток». В качестве вклада в уставный капитал ООО «Зари» ЗАО «Восток», по согласованию с другими учредителями, передало оборудование. Стоимость этого оборудования, подтвержденная независимым оценщиком, составила 20 000 руб. Расходы по доставке оборудования составили 2 360 руб. (в том числе НДС – 360 руб.). Оборудование готово к использованию, поэтому расходы на монтаж не предусмотрены.

ООО «Заря» необходимо сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 75-1 КРЕДИТ 80

– 20 000 руб. – отражена задолженность ЗАО «Восток» по вкладу в уставный капитал ООО «Зари»;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 75-1

– 20 000 руб. – получено оборудование в счет вклада в уставный капитал;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 2 000 руб. (2 360 – 360) – отражена сумма транспортных расходов (без НДС) по доставке оборудования в организацию;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 360 руб. – отражена сумма НДС по транспортным расходам (на основании счета-фактуры транспортной организации);

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 22 000 руб. – оборудование введено в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 2 360 руб. – оплачен счет транспортной организации;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 360 руб. – произведен налоговый вычет.

В соответствии с положениями постановления Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» прием-передача объекта между организациями для включения в состав основных средств организации-получателя оформляется соответствующими актами в зависимости от объекта основных средств:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1;
- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) – форма № ОС-1а;
- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) – форма № ОС-1б.

Акты утверждаются руководителями обеих сторон и составляются в двух экземплярах.

К ним прилагается вся техническая документация, относящаяся к объекту основных средств.

Следовательно, при получении основных средств в качестве вноса в уставный капитал должен быть составлен один из вышеназванных актов.

Получение основных средств безвозмездно

Если организации основные средства переданы безвозмездно, то следует определить их стоимость исходя из рыночной цены на подобные основные средства.

Полученные основные средства приходятся с помощью проводки:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 98-2

– получены основные средства безвозмездно.

При вводе их в эксплуатацию делается запись:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– основные средства введены в эксплуатацию.

Безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 5 базовых сумм (то есть более 500 руб.) между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Таким образом, безвозмездно получить основные средства организация может только от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Приобретение основных средств по товарообменному (бартерному) договору

Как правило, право собственности на ценности, которые получают по бартерному договору, переходит только после передачи какого-либо имущества взамен.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных по бартерному договору, рассчитывается исходя из рыночной стоимости того имущества, которое было передано взамен.



ПРИМЕР ЗАО «Восток» заключило договор мены с ООО «Заря».

Согласно договору ЗАО «Восток» передает ООО «Заря» партию товара, себестоимость которого составляет 18 000 руб. В обычных условиях ЗАО «Восток» продает аналогичный товар за 21 000 руб. (без НДС).

В обмен на товар ЗАО «Восток» получает от ООО «Заря» персональный компьютер.

ЗАО «Восток» при получении основного средства делает следующие проводки:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 41

– 18 000 руб. – списана себестоимость товаров, отгруженных по товарообменному договору;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 21 000 руб. – оприходован персональный компьютер, полученный по товарообменному договору.

После этого бухгалтер ЗАО «Восток» должен отразить выручку от продажи товара и списать его себестоимость.

Если рыночную цену переданного имущества установить невозможно, тогда стоимость полученных основных средств определяется исходя из цен, по которым организация приобретает аналогичные основные средства.

Монтаж ОС

Некоторые основные средства при приобретении требуют сборки.

Для начала следует выяснить, будет ли приобретаемый объект после сборки отвечать критериям основного средства, которые предъявляет бухгалтерское и налоговое законодательство. Если да, то затраты на его приобретение и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, составят его первоначальную стоимость.

В соответствии с пунктом 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на покупку. В нее включают в том числе и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Обычно в распоряжение покупателя передается технический документ производителя (паспорт, инструкция, иной аналогичный документ). Он подтверждает комплектность поставки и принадлежность каждого отдельного предмета к определенному объекту.

Наличие или отсутствие у организации этого документа влияет на порядок приемки и влечет различия в учете.

При наличии таких документов в бухгалтерском учете расходы на приобретение ОС следует учитывать с применением балансового счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналитический учет затрат, связанных с приобретением основных средств, ведется по каждому объекту по субсчету «Приобретение объектов основных средств».

При оприходовании частей делается проводка:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– приобретены отдельные объекты основных средств.

Таким образом, стоимость комплектующих, указанных в накладной поставщика, в точном соответствии с техническим документом производителя по номенклатурным позициям начинает формировать первоначальную стоимость объекта.

Если комплектность поставки не совпадает с техническими параметрами приобретаемого объекта, либо техническая документация отсутствует (при условии, что в адрес поставщика не оформлена соответствующая претензия), учет поступления комплектующих ведется по счету 10 «Материалы». Оформляется такое поступление приходным орденом (форма № М-4, утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 № 71а).

Передача учетных материалов в сборку должна быть оформлена требованием-накладной (форма № М-11, утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а). Она применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Одновременно целесообразно оформить внутренний документ – акт, под-

тверждающий комплектацию объекта. Унифицированной формы такого акта на сегодня нет. Однако организация может самостоятельно разработать форму. При этом она должна содержать все необходимые реквизиты первичного документа, предусмотренные статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Формирование стоимости объекта ОС в бухгалтерском учете отражается следующими проводками:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60

— приобретены материалы;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 10

— материалы использованы при сооружении (создании) основного средства.

Кроме того, монтаж некоторых основных средств представляет собой вспомогательную операцию по отношению к приобретению основного средства.

Если организация понесла расходы на сборку, то их учет следует вести в зависимости от того, собственными силами или с привлечением сторонней организации осуществлялась операция. Стоимость услуг увеличивает стоимость объекта:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

— оказаны услуги по сборке основного средства.

Если сборка осуществляется силами организации и расходы на нее можно выделить (зарботная плата, отчисления с зарботной платы), то увеличение суммы расходов, связанных с приобретением объекта, отражается проводкой:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 70

— расходы по оплате труда отнесены на стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 69

— отчисления с зарботной платы включены в стоимость основного средства.

Или, если сборка осуществлялась специализированным подразделением организации (вспомогательным производством), делается запись:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 23

— стоимость работ по сборке включена в стоимость основного средства.

При вводе в эксплуатацию необходимо оформить акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1) и сделать запись:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— основное средство введено в эксплуатацию.

Формирование стоимости основного средства в налоговом учете аналогично порядку, принятому в бухгалтерском учете.

А именно: в первоначальную стоимость основного средства включаются расходы на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. Исключение — суммы налогов, подлежащие вычету или учитываемые в составе расходов в соответствии с главой 25 Налогового кодекса (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Налог на добавленную стоимость, выделенный в счете-фактуре и уплаченный поставщику комплектующих, принимается к вычету из бюджета в соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 172 НК РФ в момент принятия к учету объекта основных средств. При этом НДС, выделенный в счете-фактуре и уплаченный подрядчику-сборщи-

ку, принимается к вычету из бюджета на основании пункта 5 статьи 172 НК РФ не ранее месяца, в котором начнется амортизация объекта основных средств.

Восстановление основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, устаревают. Возникает необходимость их технического осмотра, мелкого или капитального ремонта для поддержания их в рабочем состоянии, а иногда и замена устаревших частей для улучшения технических характеристик объектов.

Согласно главе 4 ПБУ 6/01 восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

В письме Минфина РФ от 21 января 2003 г. № 16-00-14/17 сказано, что расходы на восстановление объекта первоначально учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с последующим включением их в первоначальную стоимость объекта основных средств. В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

При определении срока полезного использования следует руководствоваться пунктом 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Для целей бухгалтерского учета Постановление Правительства Российской Федерации «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 г. № 1 рекомендуется применять к тем объектам основных средств, которые приняты к бухгалтерскому учету (дебет счета 01) начиная с 1 января 2002 года.

Также, Минфин РФ выпустил письмо № 07-02-14/144 от 23 июня 2004 г, в котором говорится о том, что восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

При увеличении первоначальной стоимости объекта основных средств в результате модернизации и реконструкции годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на затраты на модернизацию и реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Ремонт объектов основных средств

Расходы на содержание, техническое обслуживание, текущий и капитальный ремонт основных производственных средств являются расходами по обычным видам деятельности. Это установлено пунктом 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Расходы на текущий и капитальный ремонт основных средств (стоимость запасных частей и расходных материалов; оплата труда работников, осуществивших ремонт; прочие расходы по ремонту собственными силами; оплата работ, выполненных сторонними организациями) отражаются на аналитических счетах счета 23 «Вспомогательные производства». Такой порядок определен в комментарии к счету 23 Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, а также в пункте 67 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

По окончании месяца общая сумма расходов распределяется по установленному в учетной политике предприятия критерию на себестоимость выпускаемых видов готовой продукции основного производства, обслуживаю-

щих производств и реализованных услуг по ремонту на сторону. Порядок признания указанных расходов регулируется пунктом 27 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, и нормами ПБУ 10/99.

Так, принцип соответствия доходов и расходов, установленный пунктом 19 ПБУ 10/99, гласит, что расходы признаются путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, если они обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов. Соответственно себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) формируется из расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды (п. 9 ПБУ 10/99).

При отсутствии в отчетном периоде доходов от какого-либо вида деятельности расходы в бухгалтерском учете организации учитываются как расходы будущих периодов. Они списываются в порядке, определенном в учетной политике: равномерно, пропорционально объему выпущенной продукции в течение тех отчетных периодов, к которым они относятся. Такое правило установлено в пункте 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

В практической деятельности производственных предприятий, связанных с переработкой сырья, нередко возникают случаи временной приостановки производственной деятельности из-за отсутствия сырья. Особенно это характерно для сезонных производств (например, для предприятий пищевой промышленности, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию).

В этом случае организация по-прежнему несет общепроизводственные и общехозяйственные расходы. К ним относятся расходы на профилактический текущий и капитальный ремонт основных средств, техническое обслуживание и охрану временно не используемых производственных мощностей, амортизационные отчисления, заработную плату управленческого персонала и персонала цехов вспомогательного производства, оплату коммунальных услуг и иные расходы.

Для целей бухгалтерского учета перечисленные расходы (включая коммерческие) должны быть признаны только по факту получения доходов, то есть в следующих отчетных периодах. Правила бухгалтерского учета, установленные ПБУ 10/99, не позволяют признать их в расходах отчетного периода.

В новой редакции Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н) не содержится определений капитального, текущего и среднего ремонта. Обратил на это внимание и Минфин России в письме от 14 января 2004 г. № 16-00-14/10. Оно гласит: основание для определения вида ремонта – «документы, разработанные техническими службами организаций». То есть каждая организация самостоятельно оценивает, какой вид ремонта она производит.

При получении основного средства из ремонта, делаются соответствующие проводки:

ДЕБЕТ 20 (23, 26, 29, 44, 91-2, ...) КРЕДИТ 10 (60, 76, ...)

– учтены расходы на ремонт объекта основных средств (корреспондирующий счет выбирают исходя из того, в каком подразделении или для каких работ используют объект ОС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76)

– учтен НДС по расходам на ремонт (в части работ, выполненных сторонними организациями).

Расходы на ремонт учитываются при налогообложении прибыли в размере фактических затрат. Эти расходы включаются в себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором они возникли (ст. 260 НК РФ).



ПРИМЕР ООО «Заря» произвело текущий ремонт холодильника. Расходы на ремонт составили:

заработная плата рабочих – 2000 руб.;

единый социальный налог, начисленный с заработной платы рабочих, – 520 руб.;

стоимость покупных деталей – 3540 руб., в том числе НДС – 540 руб.

Необходимо сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70

– 2000 руб. – списана на себестоимость заработная плата рабочих, проводивших ремонт;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 68 (69-1, 69-3)

– 520 руб. – списан на себестоимость единый социальный налог;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 3540 руб. – оплачен счет поставщика за детали;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60

– 3000 руб. (3540 – 540) – оприходованы детали, купленные для ремонта холодильника;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 540 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 540 руб. – принят НДС к вычету;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10

– 3000 руб. – списаны на себестоимость детали, использованные при ремонте холодильника.

Всего на себестоимость ремонта было списано 5520 руб. (2000 + 520 + 3000). Эта сумма полностью может быть учтена при налогообложении прибыли.

Если организации предстоит дорогостоящий ремонт основных средств, то можно зарезервировать средства на эти цели. Иначе единовременное списание крупных расходов приведет к резкому увеличению себестоимости и может стать причиной убытка.

Создание резерва на предстоящий ремонт основных средств отражается проводкой:

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 29, 44, ...) КРЕДИТ 96

– создан резерв на ремонт основных средств.

По мере осуществления ремонта фактические затраты списываются на уменьшение резерва:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 10 (60, 69, 70, ...)

– списаны фактические затраты на ремонт основных средств.

Ремонт собственными силами

Работы, связанные с ремонтом объектов основных средств, могут выполняться в организации хозяйственным способом и носить длительный характер. То есть они могут выполняться, например, в течение нескольких отчетных периодов.

К таким затратам относятся: запчасти и расходные материалы для ремонта, расходы на оплату труда работников, осуществлявших ремонт, и прочие, связанные с ремонтом расходы. В связи с этим может возникнуть вопрос: можно ли для целей исчисления налога на прибыль произведенные расходы по незаконченным работам на ремонт основных средств включать ежемесячно в состав косвенных расходов с учетом того, что они подтверждены первичными документами-накладными на внутреннее перемещение материалов, ведомостями учета заработной платы и пр.? Либо для целей налогообложения расходы на производство данных работ учитываются только по окончании ремонта, в подтверждение чего будет подписан акт сдачи-приемки отремонтированного объекта?

Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения прибыли в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (п. 1 ст. 260 НК РФ и п. 5 ст. 272 НК РФ).

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запчастей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ремонтом собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами (п. 1 ст. 324 НК РФ).

Кроме того, п. 3 ст. 260 НК РФ определено, что для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ.

Исходя из изложенного величина расходов на ремонт определяется путем суммирования всех расходов налогоплательщика, связанных с ремонтом основных средств. Данный показатель формируется в течение текущего месяца и включается в состав прочих расходов текущего отчетного (налогового) периода в размере фактических затрат при отсутствии сформированного резерва под предстоящие ремонты основных средств без подразделения на прямые и косвенные расходы.

Данный вывод подтверждается Письмом МНС России от 17 сентября 2002 г. № 02-5-10/116-АД865: «Расходы на оплату труда вспомогательных цехов и суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым во вспомогательном производстве, в целях налогообложения относятся к прямым расходам.

Исключение из указанного порядка составляют расходы на оплату труда работников и амортизацию основных средств вспомогательного производства, обеспечивающего ремонт объектов основных средств организации. В соответствии со статьей 253 НК РФ данные расходы выделяются в особую группу и в целях налогообложения на основании п. 1 статьи 260 НК РФ признаются в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены».

Анализ статьи 318 НК РФ показывает, что расходы на ремонт основных средств, выполненный собственными силами, являются косвенными расходами. А сумма таких расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода при соблюдении требований Налогового кодекса РФ.

Так как в незавершенном производстве для целей налогообложения могут остаться только прямые расходы, которые, как указывалось выше, при осуществлении ремонта не предусмотрено выявлять, можно утверждать, что расходы на ремонт, подтвержденные первичными документами, можно включать в состав косвенных расходов в отчетном (налоговом) периоде до полного завершения ремонтных работ и подписания Акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов, составляемого по форме № ОС-3.

Модернизация и реконструкция основных средств

Под модернизацией и реконструкцией принято понимать улучшение качественных характеристик основного средства (например, увеличение его мощности, срока службы и т.п.).

Учет затрат, связанных с модернизацией объектов основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений (п. 73 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Затраты на модернизацию или реконструкцию в состав расходов организации не включают, а относят на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

Затраты на модернизацию объекта ОС накапливаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов в зависимости от вида производимых расходов (например, 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – в случае проведения модернизации собственными силами, 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – в случае привлечения сторонней организации).

По завершении модернизации затраты на ее проведение списываются с КРЕДИТА счета 08 в ДЕБЕТ счета 01 «Основные средства», при этом увеличивается первоначальная стоимость основного средства. Никаких дополнительных проводок делать не следует, поскольку ПБУ 6/01 это не предусмотрено.

Эти расходы необходимо отразить проводками:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 10 (23, 20, ...)

– учтены расходы на модернизацию или реконструкцию объекта основных средств, произведенную собственными силами фирмы;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76)

– учтены расходы на модернизацию или реконструкцию объекта основных средств, выполненную сторонними предприятиями;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76)

– учтен НДС по расходам на модернизацию или реконструкцию (в части работ, выполненных сторонними предприятиями);

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— расходы на модернизацию или реконструкцию объекта основных средств включены в его первоначальную стоимость.

Для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств, подлежащих модернизации, применяется акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма ОС-3, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7). Изменение первоначальной стоимости ОС в результате модернизации отражается в разделе 5 инвентарной карточки учета объекта основных средств (форма № ОС-6).



ПРИМЕР ООО «Заря» решило улучшить технические характеристики компьютера, заменив процессор на более мощный и установив CD-дисковод. Стоимость работ (с учетом стоимости новых деталей) составила 10 620 руб. (в том числе НДС — 1 620 руб.).

Сделаны проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

— 10 620 руб. — оплачена стоимость работ;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

— 9000 руб. (10 620 — 1620) — учтены затраты на модернизацию;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 1 620 руб. — учтен НДС;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— 9 000 руб. — сумма затрат на модернизацию включена в первоначальную стоимость компьютера;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— 1 620 руб. — произведен налоговый вычет.

Если снятый с компьютера старый процессор может быть использован в организации или продан, необходимо его оприходовать на счете 10 «Материалы» по рыночной стоимости. В учете надо сделать проводку:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91-1

— оприходованы запасные части для дальнейшего использования.

Ремонт, реконструкцию или модернизацию основных средств фирма может: провести самостоятельно; поручить фирме-подрядчику. И в первом, и во втором случае приемка основных средств, поступивших после ремонта (реконструкции, модернизации), оформляется специальным актом (форма № ОС-3).

Если фирма ремонтирует (реконструирует, модернизирует) объект самостоятельно, то достаточно заполнить один экземпляр акта. Если работы по ремонту выполняет подрядная организация, то акт приема-сдачи составляют в двух экземплярах: один остается в бухгалтерии заказчика; второй передают фирме-подрядчику.

Акт подписывают члены приемочной комиссии или сотрудник, ответственный за приемку основных средств.

Если объект передавался для ремонта другому предприятию, то акт подписывает также его представитель. Утверждает акт руководитель фирмы.

После того как акт будет оформлен, его передают в бухгалтерию. На основании акта бухгалтер должен отразить в учете затраты на ремонт.

В графе 6 раздела 1 нужно указать первоначальную или восстановительную (а в скобках остаточную) стоимость основного средства на момент передачи в ремонт (реконструкцию, модернизацию).

После реконструкции (модернизации) амортизационные отчисления нужно будет рассчитывать исходя из новой остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования.

Новая первоначальная стоимость основного средства указывается в строке «Стоимость объекта основных средств после реконструкции, модернизации».

Эта стоимость рассчитывается так:

$$\begin{array}{lcl} \text{Новая первоначальная} & & \\ \text{стоимость основного} & = & \\ \text{средства после} & & \\ \text{реконструкции или} & & \\ \text{модернизации} & & \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{(восстановительная)} \\ \text{стоимость основного} \\ \text{средства} \\ \text{(без НДС)} \end{array} \quad + \quad \begin{array}{l} \text{Сумма затрат на} \\ \text{реконструкцию или} \\ \text{модернизацию} \\ \text{основного средства} \end{array}$$

Сумма ежемесячной амортизации при линейном способе рассчитывается так:

$$\begin{array}{lcl} \text{Ежемесячная} & & \\ \text{Сумма} & = & \\ \text{амортизации} & & \end{array} \quad \begin{array}{l} \text{Стоимость основного} \\ \text{средства после рекон-} \\ \text{струкции или} \\ \text{модернизации} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{Годовая норма} \\ \text{амортизации,} \\ \text{установленная} \\ \text{для этого} \\ \text{основного средства} \end{array} \quad : \quad 12 \text{ месяцев}$$

Годовая норма амортизации определяется так:

$$\text{Годовая норма амортизации} = 100\% : \text{Срок полезного использования}$$

На оборотной стороне акта по строке «Изменения в характеристике объекта, вызванные реконструкцией, модернизацией» указывают, какие основные изменения были произведены в результате реконструкции или модернизации основного средства.

На заполнение этой строки нужно обратить особое внимание. Это описание должно подтверждать, что качественные характеристики основного средства в результате произведенных работ были улучшены.



ПРИМЕР ООО «Заря» передало ООО «Мастер» системный блок (инвентарный номер 25) для модернизации (установки жесткого диска).

Первоначальная стоимость системного блока (без НДС) – 23 000 руб. Срок службы – 5 лет.

К моменту передачи блок эксплуатировался в «Заре» 1 год. Сумма начисленной амортизации составила 4600 руб. Стоимость работ по модернизации системного блока – 5000 руб.

После модернизации срок полезного использования системного блока не изменился.

Остаточная стоимость основного средства на момент передачи в ремонт составила:

$$23\,000 - 4600 = 18\,400 \text{ руб.}$$

Стоимость системного блока после модернизации:

$$23\,000 + 5000 = 28\,000 \text{ руб.}$$

Остаточная стоимость после модернизации:

$$28\,000 - 4600 = 23\,400 \text{ руб.}$$

Годовая норма амортизации системного блока после его модернизации:

$$100\% : (5 \text{ лет} - 1 \text{ год}) = 25\%.$$

Ежемесячная сумма амортизации сервера после его модернизации составит:

$$23\,400 \text{ руб.} \times 25\% : 12 \text{ мес.} = 487,50 \text{ руб.}$$

Сведения о произведенном ремонте (реконструкции, модернизации) объекта основных средств бухгалтер должен внести в инвентарную карточку (форма № ОС-6).

Если в результате модернизации качественные показатели объекта основных средств значительно изменились, в карточку заносят новые данные.

Если это невозможно, то старую карточку заменяют новой. Старую карточку сохраняют как справочный документ.

Контроль за любым основным средством строится таким образом, что в любой момент есть лицо, ответственное за его сохранность. Если основное средство передается из одного подразделения организации в другое, например для проведения ремонта, то происходит смена материально ответственного лица. Также при возврате основного средства из ремонта вновь происходит смена материально ответственного лица. Поэтому в форме № ОС-3 есть разделы «Сдал» и «Принял».

Принимает основное средство из ремонта и проверяет качество выполненного ремонта специальная комиссия. Однако на приемку может быть уполномочено и одно лицо. Об этом сказано в постановлении Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7, которым утверждена форма № ОС-3.

Решение о том, будет ли создаваться комиссия или приемку будет производить один человек, решает руководитель организации.

Ремонт арендованных основных средств

Текущий ремонт арендованных основных средств, в основном, проводит организация-арендатор (пункт 2 статьи 616 Гражданского Кодекса РФ). А вот капитальный ремонт возлагается на организацию-арендодателя, то есть собственника имущества.

Затраты на ремонт арендованных или сданных в аренду основных средств за счет средств арендодателя учитываются в общем порядке, установленном для отражения затрат на ремонт основных средств, и списываются в дебет счета учета финансовых результатов, а за счет средств арендатора относятся на затраты производства. При этом если сдача в аренду объектов основных средств является для организации ее основным видом деятельности, то расходы на ремонт сданных в аренду объектов отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности (согласно п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

При этом делаются следующие проводки:

1) если аренда не является основным видом деятельности:

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 60,76,70,69,10,23

– учтены затраты на ремонт сданных в аренду основных средств;

2) если аренда является основным видом деятельности:

ДЕБЕТ 20,26,44 и т.д. КРЕДИТ 60,76,70,69,10,23

– учтены затраты на ремонт сданных в аренду основных средств,

ДЕБЕТ 90 «себестоимость продаж» КРЕДИТ 20,26

– списаны затраты по ремонту основных средств, сданных в аренду.

Выбытие основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания в случае морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

При продаже, ликвидации или передаче объектов основных средств необходимо списать его стоимость с баланса организации.

Как известно, на балансе основные средства числятся по остаточной стоимости, которая определяется так:

$$\text{Остаточная стоимость} = \text{Первоначальная стоимость} - \text{Сумма начисленной амортизации}$$

При списании с баланса объекта основных средств сначала списывается сумма начисленной амортизации следующей проводкой:

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01

— списана сумма начисленной амортизации объекта основных средств.

Таким образом, на ДЕБЕТЕ счета 01 будет сформирована остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств. Эта сумма относится на ДЕБЕТ счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01

— списана остаточная стоимость основного средства.

Для учета выбытия объектов основных средств можно открыть к счету 01 отдельный субсчет «Выбытие основных средств».

При использовании субсчета «Выбытие основных средств», при списании с баланса объекта основных средств делаются проводки:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

— списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана остаточная стоимость объекта основных средств.

Если выбывает объект основных средств, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, то сумму его дооценки, числящуюся на счете 83 «Добавочный капитал», включают в состав нераспределенной прибыли:

ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 84

— сумма дооценки выбывшего объекта основных средств включена в состав нераспределенной прибыли.

В соответствии с пунктами 77 и 78 Методических указаний организация при выбытии объектов основных средств составляет акт на его выбытие. При этом организация-продавец, заполняя акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1), формирует только разделы № 1 и 3. Кроме того, согласно постановлению Госкомстата России от 21 октября 2003 г. № 7 в случае покупки объекта основного средства (кроме зданий и сооружений) двустороннее утверждение акта необязательно. Таким образом, организация-продавец имеет право списать объект основных средств только на основании акта формы № ОС-1, утвержденного руководителем организации-продавца, и соответствующей сопроводительной и технической документации (в том числе товарно-транспортной накладной).

Если из строя вышло сразу несколько предметов, можно составить общий акт (форма № ОС-4б).

При ликвидации автотранспорта заполняют специальный акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а).

При продаже или безвозмездной передаче основных средств, акт о списании оформлять не надо. В этом случае объекты выбывают на основании акта о приеме-передаче (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б).

При реализации недвижимого имущества переход права собственности на него подлежит государственной регистрации в соответствии с положениями Федерального закона от 21 июня 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

При отчуждении имущества, подлежащего государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом (п. 2 ст. 223 ГК РФ). До момента регистрации собственником недвижимого имущества остается продавец.

Однако в том случае, если условиями договора купли-продажи предусмотрена передача недвижимого имущества до даты государственной регистрации прав собственности на него, то продавец как одна из сторон договора обязан исполнить его условия и передать недвижимость покупателю.

Передача недвижимости продавцом и принятие ее покупателем осуществляются по подписываемому сторонами передаточному акту или иному документу о передаче (п. 1 ст. 556 ГК РФ).

Стоимость выбывающего в результате продажи объекта основных средств в соответствии с пунктом 29 ПБУ 6/01 подлежит списанию с бухгалтерского баланса продавца.

Первичным учетным документом, которым оформляется такое выбытие, является акт о приеме-передаче объекта основных средств по форме № ОС-1 (для зданий и сооружений – по форме № ОС-1а) (формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7).

Подписание акта приемки-передачи недвижимости, предусмотренного ГК РФ, не освобождает стороны от обязанности составить акт по форме № ОС-1.

Таким образом, оформление и подписание акта по форме № ОС-1 может быть произведено на дату фактической передачи имущества покупателю.

Экземпляр акта о приеме-передаче объекта ОС является у продавца основанием для списания объекта ОС с бухгалтерского учета.

В соответствии с пунктом 22 ПБУ 6/01 начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Поэтому последним месяцем начисления амортизации будет месяц, в котором подписан акт о приеме-передаче объекта ОС по форме № ОС-1.

Продажа основных средств

Статьей 39 части первой НК РФ реализацией признается возмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг организацией или индивидуальным предпринимателем другому лицу. Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией только в случаях, предусмотренных НК РФ. Переход права собственности в результате обмена товарами, работами или услугами также является реализацией.

Нормами гражданского законодательства Российской Федерации не предусмотрено прямого определения операции реализации имущества, числящегося в составе основных средств (амортизируемом имуществе). Это понятие формируется путем анализа положений ряда статей ГК РФ. Так, согласно п. 2 ст. 218 ГК РФ право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества. Положениями статьи 235 ГК РФ регламентируются основания прекращения права собственности в результате отчуждения собственником своего имущества другим лицам, отказа собственника от права собственности, гибели или уничтожения имущества и при утрате права собственности на имущество в иных случаях, предусмотренных законом. Понятие реализации имущества как его продажи применяется в ГК РФ в ст. 350, в соответствии с которой реализация (продажа) заложенного имущества, на которое обращено взыскание, производится путем продажи с публичных торгов в порядке, установленном процессуальным законодательством, если законом не установлен иной порядок.

Таким образом, в нормах гражданского законодательства существует косвенное указание о том, что реализация имущества (в данном случае применительно к заложенному) – это его продажа. Продажа является инструментом отчуждения имущества с целью возмездного перехода права собственности (ст. 218 ГК РФ). Это не противоречит пункту 1 статьи 454 ГК РФ о договоре купли-продажи, согласно которому по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Аналогичные правила действуют и по договору мены. В частности, по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже, если это не противоречит существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен (ст. 567 ГК РФ).

В ГК РФ определение имущества в качестве основных средств без каких-либо комментариев упоминается при перечислении объектов аренды в статье 656 ГК РФ, регламентирующей правила договора аренды предприятия. Других определений основных средств в ГК РФ не предусмотрено.

Позже с введением в действие части второй НК РФ законодателем формулируется определение основных средств, разработанное в целях главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ. Под основными средствами в целях налогообложения по налогу на прибыль понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией (п. 1 ст. 257).

Перед определением категории основных средств в целях налогового учета в ст. 256 НК РФ формулируется понятие амортизируемого имущества, которое шире понятия основных средств, поскольку включает все виды амортизируемого имущества. Так, амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Таким образом, на основе анализа существующих понятий гражданского и налогового законодательства, так или иначе касающихся реализации основных средств, можно сформулировать определение основных средств как амортизируемого имущества и операций по его реализации.

1. Основным средством является имущество, используемое в качестве средств труда в процессе производства и реализации продукции. Вследствие функционирования и изнашивания средств труда часть их стоимости переносится на продукт путем начисления амортизации, другая же остается фиксированной в средствах труда и, следовательно, остается в процессе производства и реализации продукции до полной их амортизации.

2. Реализацией имущества, числящегося в составе основных средств, является возмездная передача права собственности на это имущество. Обычно в деловой практике возмездная передача права собственности на имущество оформляется договорами купли-продажи или мены.

Если организация решила продать объект основных средств, делают проводки:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91-1

— отражены доход от продажи объекта основных средств и задолженность покупателя;

ДЕБЕТ 51 (50, ...) КРЕДИТ 76

— поступили денежные средства от покупателя;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— начислен НДС;

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

— списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана остаточная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 23 (20, 25, ...)

— списаны расходы, связанные с продажей объекта основных средств (например, расходы на демонтаж оборудования, разборку здания и т.п.).



ПРИМЕР ООО «Заря» продает принадлежащий ему станок за 354 000 руб. (в том числе НДС – 54 000 руб.).

Первоначальная стоимость станка – 350 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи – 100 000 руб.

Расходы по демонтажу станка составили 3 540 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Зари» делаются следующие проводки:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91-1

– 354 000 руб. – отражена задолженность покупателя;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 354 000 руб. – поступили деньги от покупателя на расчетный счет «Зари»;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 54 000 руб. – начислен НДС;

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

– 350 000 руб. – списана первоначальная стоимость станка;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 100 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 250 000 руб. – списана остаточная стоимость станка;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 60

– 3 000 руб. – учтены расходы по демонтажу станка (на основании счета подрядной организации).

ДЕБЕТ 19-1 КРЕДИТ 60

– 540 руб. – учтен НДС

Таким образом, прибыль от продажи станка составит 47 000 руб. (354 000 – 54 000 – 250 000 – 3 000).

Если в течение месяца у «Зари» не было прочих доходов и расходов, в конце месяца делается проводка:

ДЕБЕТ 91-9 КРЕДИТ 99

– 47 000 руб. – отражена прибыль от продажи станка.

Убыток от продажи основных средств уменьшает налогооблагаемую прибыль не единовременно, а в течение определенного периода времени. Этот период рассчитывается как разница между фактическим сроком эксплуатации основного средства и сроком его полезного использования (п. 3 ст. 268 НК РФ).



ПРИМЕР ООО «Заря» продает принадлежащий ему станок за 354 000 руб. (в том числе НДС – 54 000 руб.).

Первоначальная стоимость станка – 350 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи – 40 000 руб.

Срок полезного использования станка – 9 лет. В «Заре» он эксплуатировался 4 года.

Убыток от продажи станка составил:

354 000 руб. – 54 000 руб. – 350 000 руб. + 40 000 руб. = – 10 000 руб.

Этот убыток должен быть списан в уменьшение налогооблагаемой прибыли в течение 5 лет (9 – 4).

Ежегодно «Заря» может уменьшать прибыль на 2 000 руб. (10 000 руб. : 5 лет).

Документальное оформление реализации основных средств

В результате реализации основные средства выбывают из оборота организации.

Операции выбытия определяются условиями договора и нормами действующего законодательства.

Основными нормативными актами, регламентирующими порядок документального оформления и учета выбытия основных средств, являются:

- положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;
- положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;
- положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н;
- приказ Минфина России от 22 июня 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н;
- постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Реализация является одной из причин выбытия, установленных п. 76 Методических указаний и пункт 29 ПБУ 6/01. В составе перечня причин выбытия может иметь место в случаях:

- продажи;
- передачи по договорам мены объектов основных средств;
- списания объектов основных средств, ранее сданных в аренду с правом выкупа, в момент перехода права собственности на указанные основные средства к арендатору;
- по другим причинам.

В соответствии с пунктом 78 Методических указаний выбытие основных средств оформляется актом на списание основных средств с указанием данных, характеризующих объект (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по данным бухгалтерского учета, проведенные ремонты, причины выбытия). Акт утверждается руководителем организации. На основании оформленных актов на списание основных средств, переданных бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке (инвентарной книге) производится отметка о выбытии объекта. Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации (п. 80).

На основании акта бухгалтерская служба организации производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта и прилагает указанную карточку к акту (накладной) приема-передачи основных средств. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта (инвентарной книге). Списание стоимости указанных основных средств производится на основании акта (накладной) приема-передачи с приложением договора и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта или договора мены.

Операции по реализации основных средств оформляются следующими документами:

- договорами купли-продажи или мены в соответствии со статьями 454 и 567 ГК РФ;
- актами на списание основных средств по установленной форме ОС-4 в соответствии с постановлением № 7;
- актами приема-передачи по установленной форме ОС-1 в соответствии с постановлением № 7;
- инвентарными карточками по установленным формам ОС-6, ОС-6а в соответствии с постановлением № 7;
- счетами-фактурами для начисления НДС в соответствии со ст. 168 и 169 НК РФ, составленными по правилам, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914;
- записями в книге продаж в соответствии с моментом начисления НДС, определяемым учетной политикой для целей бухгалтерского учета по правилам, утвержденным постановлением № 914.

Состав расходов при выбытии основных средств

При реализации основных средств организацией–продавцом могут быть понесены расходы на следующие цели:

- демонтажные работы;
- транспортные услуги;
- погрузочно-разгрузочные работы;
- заработная плата с начислениями работникам, выполняющим работы и услуги по выбытию основных средств;
- услуги по хранению;
- восстановление природных ресурсов;
- другие затраты.

Учет расходов в бухгалтерском учете регламентируется ПБУ 10/99. Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или прочие доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной). Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (пп. 18 и 19 ПБУ 10/99).

Бухгалтерский учет операций по реализации основных средств

Стоимость выбывающих объектов основных средств подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01). Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (пп. 30 и 31 ПБУ 6/01).

В соответствии с п. 84 Методических указаний списание стоимости объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете, как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета – сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов.

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, учитываются по дебету счета прибылей и убытков в качестве операционных расходов. Указанные расходы могут предварительно аккумулироваться на счете учета затрат вспомогательного производства. По кредиту счета прибылей и убытков в качестве операционных доходов учитывается сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к выбывшему объекту основных средств, стоимость оприходованных материальных ценностей, полученных от разборки объекта основных средств по цене возможного использования.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 86 Методических указаний).

Поступления от продажи основных средств в бухгалтерском учете признаются в качестве прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99), которые отражаются в установленном порядке на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом ве-

личина поступлений от продажи основных средств в общем случае определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (п. 10.1 ПБУ 9/99).

Согласно правилам, установленным ПБУ 10/99, расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты, товаров, продукции), признаются как прочие (п. 11) в составе прочих расходов и отражаются по дебету счета 91. В соответствии с пунктами 14 и 15 ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), определяется в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой). Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации.

При реализации объекта основных средств, отраженного на балансе по стоимости с учетом НДС, налоговая база по НДС определяется в порядке, установленном п. 3 ст. 154 НК РФ. В указанном случае налоговая база по НДС определяется как разница между ценой реализации с учетом НДС и остаточной стоимостью объекта (с учетом переоценок) по данным бухгалтерского учета.

Сумма НДС, начисляемая к уплате в бюджет, определяется расчетным методом. Налоговая ставка в этом случае равна процентному отношению налоговой ставки, установленной ст. 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 процентов и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Ликвидация основных средств

Ликвидация объектов основных средств является частным случаем их выбытия.

По общему правилу стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Таким образом, документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета фактически допускается ситуация, когда с учета списывается стоимость объекта, а сам объект не ликвидируется.

Но при этом расходы по содержанию объекта, не приносящего экономических выгод, нельзя будет принять к вычету или возмещению. Отражение в бухгалтерском и налоговом учете выбытие объектов в связи с ликвидацией, но фактически не ликвидированных, практически невозможно, так как одновременно с принятием к учету убытков от выбытия в данном случае должны быть приняты доходы от оприходования материалов от разборки (демонтажа).

Списание стоимости объекта основных средств отражается в бухгалтерском учете, как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, дополнительно открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит – сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов.

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, учитываются по дебету счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов.

Указанные расходы могут предварительно аккумулироваться на счете учета затрат вспомогательного производства. По кредиту счета прибылей и убытков в качестве прочих доходов учитывается сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к выбывшему объекту основных средств, стоимость оприходованных материальных ценностей, полученных от разборки объекта основных средств, по цене возможного использования.

Существуют различные варианты отражения в учете операций по списанию объектов основных средств в зависимости от причины ликвидации и иных обстоятельств.

Наиболее частым случаем ликвидации объектов основных средств является их списание *по окончании срока полезного использования*. При этом объект может использоваться и после истечения указанного срока. В этом

случае амортизация прекращается начисляться с того момента, когда она становится равной первоначальной или восстановительной (если в процессе эксплуатации объект переоценивался). Схема бухгалтерских проводок, а также налоговые последствия списания не зависят от того, сколько времени после окончания нормативного срока полезной эксплуатации объект продолжал использоваться в запланированных целях.

В случае ликвидации объектов основных средств по окончании срока их полезного использования предполагается, что вся сумма их стоимости (первоначальной или восстановительной) перенесена на текущие затраты. Поэтому после списания сальдо по счету 01 «Основные средства» (в части, относящейся к данному объекту) будет равно нулю. Следовательно, никаких дополнительных проводок (по дальнейшему списанию сумм остаточной стоимости со счета 01) осуществлять не нужно.

Расходы по ликвидации объектов основных средств списываются со счетов учета производственных затрат в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а полученные материалы приходяются по соответствующим субсчетам счета 10 «Материалы» (субсчет «Запасные части», субсчет «Прочие материалы») в корреспонденции с кредитом счета 91.

Схема бухгалтерских проводок будет следующей:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 (по субсчетам)

– на сумму первоначальной или восстановительной стоимости ликвидированных объектов основных средств;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств»

КРЕДИТ 01, субсчет «Выбытие основных средств»

– на сумму начисленной амортизации по ликвидированным объектам;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы»

КРЕДИТ счетов учета производственных затрат и расчетов

– на сумму расходов по ликвидации объекта;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– на сумму стоимости материалов и прочих отходов, полученных при ликвидации объектов.

Стоимость материалов и отходов следует определять на уровне рыночных цен. При этом стоимость запасных частей и иных материалов, предназначенных для аналогичного использования, определяется с учетом их фактического состояния (степени изношенности).



ПРИМЕР ООО «Заря» списало оборудование первоначальной стоимостью 50 000 руб. (в течение срока полезной эксплуатации переоценка не проводилась). Амортизация начислена в полном размере. При демонтаже были получены запасные части, которые впоследствии могут быть использованы для ремонта, стоимость которых определена в сумме 7 000 руб., а также оприходован металлолом на сумму 2 000 руб. Расходы по демонтажу составили: стоимость использованных материалов – 1 000 руб., начислена заработная плата работников вспомогательного производства (механического цеха) – 3 000 руб., начислен ЕСН и взносы в Фонд соцстраха РФ – 786 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

КРЕДИТ 01 субсчет «Оборудование»

– 50 000 руб. – на сумму первоначальной стоимости ликвидированного объекта;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 50 000 руб. на сумму начисленной амортизации. При этом субсчет «Выбытие основных средств» закрывается;

ДЕБЕТ 10 субсчет «Запасные части» КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 7 000 руб. – на сумму стоимости оприходованных запасных частей;

ДЕБЕТ 10 субсчет «Прочие материалы» КРЕДИТ 91

– 2 000 руб. – на сумму стоимости оприходованного металлолома;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 10

– 1 000 руб. – на сумму стоимости использованных материалов;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

или ДЕБЕТ 23 «Вспомогательные производства» КРЕДИТ 70

и ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 23

– 3 000 руб. – на сумму начисленной заработной платы;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

– 786 руб. – на сумму начисленного ЕСН и взносов в Фонд соцстраха РФ.

Если основные средства, отработавшие свой ресурс, содержат драгоценные металлы, то при их списании необходимо руководствоваться следующими документами.

Порядок использования и обращения драгоценных металлов установлен Федеральным законом от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях».

В соответствии с данным Законом Постановлением Правительства РФ от 28.09.2000 № 731 утверждены Правила учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности.

Согласно Правилам разработана Инструкция о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении (утверждена Приказом Минфина России от 29 августа 2001 г. № 68н).

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7, должны содержать следующие данные о наличии драгоценных металлов в оборудовании: наименование, единицу измерения, количество и массу.

Бухгалтерский учет драгметаллов, полученных при выбытии основных средств, ведется в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утверждено Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н) и Планом счетов бухгалтерского учета.

Для целей исчисления налога на прибыль стоимость драгметалла, полученного при выбытии оборудования, учитывается по рыночной цене в составе внереализационных доходов (п. 13 ст. 250 НК РФ).

В акте на списание объекта основных средств (форма № ОС-4 или ОС-4а) в разделе «Краткая характеристика объекта основных средств» указывается информация о содержании в нем драгметаллов, а в разделе, содержащем сведения о поступивших после его списания материальных ценностях, – данные об учтенных деталях основного средства, содержащих драгметаллы.

В соответствии с п. 6.19 Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов детали, содержащие драгметаллы, учитываются по общей массе и массе в чистоте содержащихся в них драгметаллах согласно паспортам.

Согласно п. 6.8 той же Инструкции для каждого наименования и вида драгметалла заводится отдельная карточка складского учета материальных ценностей или страница в книге складского учета.

Собранный лом, как правило, передается на аффинажный завод (либо продается организации, имеющей специальную лицензию, для последующей передачи на аффинаж). Аффинажный завод представляет акт, на основании которого отражается в учете выручка от реализации драгоценных металлов и списывается из учета драгметалл. При этом в случае расхождения данных о массе полученного драгметалла п. 6.20 Инструкции допускает исправление первоначальных учетных данных о массе драгметаллов на вес, указанный в акте аффинажного завода.

Реализация лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа не облагается налогом на добавленную стоимость (подп. 9 п. 3 ст. 149 НК РФ).

При ликвидации объектов основных средств, требующих демонтажа длительного периода времени (до нескольких месяцев), акт по форме № ОС-4 оформляется в два этапа (требование о его составлении содержится в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России № 91н).

На первом этапе заполняются раздел I «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания» и раздел II «Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств» непосредственно после выхода приказа (распоряжения) руководителя организации о ликвидации (списании) объекта. Указанные разделы оформ-

ляются комиссией, в которую входят главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств.

На втором этапе заполняется раздел III «Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания». Этот раздел заполняется, как правило, бухгалтерской службой на основании первичных документов по учету операций, связанных с демонтажем объектов основных средств (наряды, наряд-заказы, накладные и т.п.), после окончания демонтажа.

На основании информации, содержащейся в разделах I и II акта о списании объекта основных средств, в бухгалтерском учете организации производится списание первоначальной стоимости этого объекта (ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств», КРЕДИТ 01, субсчет соответствующих видов основных средств), а также списание ранее начисленной амортизации (ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01, субсчет «Выбытие основных средств»). Остаточная стоимость объекта переносится со счета 01 в ДЕБЕТ счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На втором этапе в бухгалтерском учете отражаются записи по списанию расходов по демонтажу объектов основных средств (ДЕБЕТ 91, КРЕДИТ 23 или счетов учета расходов) и оприходованию материально-производственных запасов, сданных на склад при демонтаже объекта основных средств (ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 91).

Амортизационные отчисления в период осуществления работ по демонтажу объектов основных средств не начисляются.

Также может быть ликвидация *до истечения срока полезного использования*. В подобной ситуации причиной списания может оказаться, например, моральный износ объекта (появление на рынке более производительного оборудования, в связи с чем дальнейшая эксплуатация имеющегося объекта становится невыгодной). Документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в настоящее время начисление морального износа не предусмотрено.

Другой вероятной причиной ликвидации объектов основных средств до истечения срока полезного использования может быть перепрофилирование организации (изменение видов основной деятельности). Предполагается, что продажа объектов основных средств при этом невозможна (например, вследствие отсутствия спроса или несоответствия технических характеристик современным требованиям) либо нерентабельна (большие транспортные издержки).

В случае ликвидации объектов основных средств до истечения срока полезной эксплуатации сумма первоначальной или восстановительной стоимости будет превышать сумму начисленной амортизации. Следовательно, дебетовый остаток по счету 01 необходимо отнести в ДЕБЕТ счета 91. Сюда же относятся суммы расходов по ликвидации.

Стоимость материалов, полученных от разборки, приходится в порядке, описанном выше.

Схема бухгалтерских проводок будет следующей:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 (по субсчетам)

– на сумму первоначальной или восстановительной стоимости ликвидированных объектов основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– на сумму начисленной амортизации по ликвидированным объектам;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– на сумму остаточной стоимости ликвидированных объектов;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ счетов учета производственных затрат и расчетов

– на сумму расходов по ликвидации объекта;

ДЕБЕТ 10 (по субсчетам) КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– на сумму стоимости материалов и прочих отходов, полученных при ликвидации объектов.

Может возникнуть ситуация, при которой списывается не полностью самортизированное основное средство, при этом проводилась его переоценка в 1997 году и ранее согласно постановлениям правительства. К примеру, списываемый объект ОС принят к учету в организации ранее 1 января 1996 г., его первоначальная стоимость и

сумма начисленного износа подвергались пересчету в результате обязательных переоценок, проводимых в соответствии с постановлениями Правительства РФ.

Переоценивался методом прямой оценки или индексным методом каждый объект основных средств (п. 1.5 Порядка проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1997 года, утвержденного Госкомстатом России от 18 февраля 1997 г. № ВД-1-24/336).

В соответствии с Планом счетов сумма дооценки ОС в результате таких переоценок зачислялась в добавочный капитал организации. Увеличение балансовой стоимости объекта основных средств отражалось по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 87 «Добавочный капитал»; увеличение суммы износа – по кредиту счета 02 «Износ основных средств» в корреспонденции со счетом 87.

При выбытии объекта ОС, подвергавшегося переоценкам, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (п. 15 ПБУ 6/01).

Таким образом, списание не полностью амортизированного основного средства, подвергавшегося обязательной переоценке в организации, должно быть оформлено следующими проводками:

ДЕБЕТ 01-2 КРЕДИТ 01-1

– списана восстановительная стоимость (с учетом переоценок) объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01-2

– списана сумма начисленной амортизации (с учетом переоценок);

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01-2

– отражена остаточная стоимость объекта ОС;

ДЕБЕТ 91-9 КРЕДИТ 99

– отражен финансовый результат от списания объекта ОС;

ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 84

– списана сумма дооценки объекта основных средств на нераспределенную прибыль организации.

На каждый объект ОС в организации должна вестись инвентарная карточка учета по форме ОС-6. В ней не предусмотрено отражение сумм дооценки первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств.

Однако многие предприятия для удобства ведения бухгалтерского учета вносили в инвентарные карточки записи об изменении первоначальной стоимости объекта ОС в результате переоценки.

Если же документы, достоверно подтверждающие сумму дооценок первоначальной стоимости и начисленного износа выбывающего объекта основных средств в организации, не сохранились, то технически не представляется возможным определить долю добавочного капитала, приходящуюся на конкретный объект основных средств в силу того, что ведение аналитического учета пообъектно по счету 83 «Добавочный капитал» правилами бухгалтерского учета не предусматривается. Поэтому при отсутствии подобных документов в организации нет оснований делать последнюю проводку.

Частичная ликвидация может осуществляться в том случае, когда демонтируется часть объекта без дальнейшей замены и изменения функциональной принадлежности объекта. В противном случае речь должна идти о реконструкции или модернизации.

В случае частичной ликвидации объекта основных средств его стоимость может быть уменьшена, что в свою очередь приводит к изменению нормы амортизации. Причем, по нашему мнению, изменение амортизации может касаться не только абсолютной величины, но и нормы амортизации в процентах – вследствие изменения срока полезного использования объекта после частичной ликвидации.



ПРИМЕР Руководством ООО «Заря» принято решение о ликвидации капитальной пристройки к производственному цеху. Восстановительная стоимость всего цеха на момент ликвидации составила 2 000 000 руб., в том числе стоимость пристройки – 500 000 руб. К началу работ по частичной ликвидации начислена амортизация в размере 1 000 000 руб. Норма амортизации – 10 процентов. По заключению экспертизы в результате частичной ликвидации срок полезной

эксплуатации всего объекта сократится на один год (по причине некоторого ослабления конструктивных элементов). Исходя из приведенных данных можно заключить, что ожидаемый срок полезной эксплуатации после проведения работ по ликвидации составит 4 года (к началу работ фактический срок эксплуатации был равен половине общего срока, что при норме амортизации 10 процентов равняется 10 годам).

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

– 500 000 руб. – на сумму восстановительной стоимости ликвидируемой части объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 250 000 руб. – на сумму начисленной амортизации в части, относящейся к ликвидируемой пристройке $(1\,000\,000 : 2\,000\,000) \times 500\,000$;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 250 000 руб. – на сумму остаточной стоимости ликвидированной части объекта основных средств.

Таким образом, остаточная стоимость объекта составит 750 000 руб. $(2\,000\,000 - 1\,000\,000 \text{ (начисленная амортизация)} - 250\,000 \text{ (остаточная стоимость ликвидированной пристройки)})$.

То есть, после ликвидации норма амортизации должна составить 25 процентов к остаточной стоимости или 12,5 процентов к восстановительной стоимости объекта

$(750\,000 : 1\,500\,000 \text{ (стоимость объекта без стоимости пристройки)} : 4 \text{ года} \times 100\%)$

Утрата объектов основных средств в результате чрезвычайных обстоятельств

Для определения ситуаций, которые должны расцениваться как чрезвычайные, для определения правомерности отнесения убытков от выбытия объектов основных средств в состав чрезвычайных расходов, можно воспользоваться нормативными документами, регулирующими представление статистической отчетности. Так, Порядок заполнения и представления формы федерального государственного статистического наблюдения № 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов», утвержденный постановлением Федеральной службы государственной статистики от 30 ноября 2005 г. № 91, предлагает выделять в отдельную графу потери в результате катастроф – крупномасштабных единоразовых событий, приводящих к разрушению основных фондов.

К ним относятся: крупные землетрясения, извержения вулканов, ураганы, лесные пожары, засуха, эпидемии (приводящие к гибели растений и животных, относящихся к выращиваемым основным фондам) и другие стихийные бедствия; военные действия, мятежи и т.п.; крупные техногенные катастрофы. В этой же графе учитывается также ликвидация основных фондов из-за непредвиденных повреждений, которые больше обычных, принимавшихся во внимание при установлении нормативных сроков использования соответствующих объектов – в результате пожаров, автомобильных аварий и т.п. локальных техногенных и природных явлений разрушительного характера. Перечисленные ситуации и могут считаться чрезвычайными.

Правомерность списания объекта основных средств, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств, должна быть подтверждена документально (например, факт пожара должен быть подтвержден справкой органа МВД России, наводнения или смерча – отделением МЧС России и т.д.).

Сумма остаточной стоимости незастрахованного имущества списывается с ДЕБЕТА счета 01 непосредственно в ДЕБЕТ счета 99 «Прибыли и убытки».

Если утраченные объекты были застрахованы, то используется иная схема: после того как на счете 01 будет сформирована остаточная стоимость (за счет списания амортизации), она относится в ДЕБЕТ счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию». По кредиту этого субсчета отражаются страховые выплаты, и только разница относится в ДЕБЕТ или КРЕДИТ счета 99.

При этом образование на субсчете «Расчеты по имущественному и личному страхованию» счета 76 кредитового сальдо неправомерно, так как действующим законодательством прямо установлено, что сумма страховых выплат не может быть выше суммы фактически понесенного ущерба.

Схема бухгалтерских проводок в данном случае будет следующей:

при утрате незастрахованных объектов:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

КРЕДИТ 01 (по субсчетам)

— на сумму первоначальной или восстановительной стоимости утраченных объектов основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— на сумму начисленной амортизации по утраченным объектам;

ДЕБЕТ 99 субсчет «Чрезвычайные расходы»

КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— на сумму остаточной стоимости утраченного объекта;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

— на сумму стоимости материалов и прочих отходов, которые могут быть использованы;

при утрате застрахованных объектов:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 (по субсчетам)

— на сумму первоначальной или восстановительной стоимости утраченных объектов основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— на сумму начисленной амортизации по утраченным объектам;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— на сумму остаточной стоимости утраченного объекта в части, покрываемой страховым возмещением;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 91

— на сумму стоимости материалов и прочих отходов, которые могут быть использованы;

ДЕБЕТ 99 субсчет «Чрезвычайные расходы» КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— на сумму убытка в части, не покрываемой страховыми выплатами.



ПРИМЕР В результате пожара уничтожено производственное здание ООО «Заря» восстановительной стоимостью 1 200 000 руб. Сумма начисленной амортизации — 700 000 руб. Размер страховых выплат — 400 000 руб. Материалы от ликвидации не приходовались.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 01

— 1 200 000 руб. — на сумму восстановительной стоимости объекта;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01

— 700 000 руб. — на сумму начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 01

— 400 000 руб. — на сумму страхового возмещения;

ДЕБЕТ 99 субсчет «Чрезвычайные расходы» КРЕДИТ 01

— 100 000 руб. (1 200 000 — 700 000 — 400 000) — на сумму убытка в части, не погашенной страховым возмещением.

Документальное оформление списания объектов основных средств в результате ликвидации

Ликвидация объектов основных средств должна быть подтверждена следующими документами: распорядительным документом по организации о списании объекта (или группы объектов) и акта списания, составленного по унифицированной форме.

Распорядительный документ (типовая форма которого нормативными документами не установлена) издается на основании заключения комиссии, создаваемой в организации.

Порядок создания комиссии, которая определяет целесообразность дальнейшего использования объектов основных средств, определен пунктом 77 Методических указаний.

Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора за отдельными видами имущества. Например, представители органа, осуществляющего государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, а также могут привлекаться представители пожарной инспекции, экологических служб, автоинспекции, налоговой инспекции (при списании средств контрольно-кассовой техники).

Функции комиссии устанавливать причины списания объекта основных средств (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта в производственных целях;

- выявить лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;
- установить возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта основных средств и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости, контроль за изъятием из списываемых в составе объекта основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдачи на соответствующий склад;
- осуществить контроль за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;
- составить акт на списание объекта основных средств.

В зависимости от списываемого объекта применяют следующие унифицированные документы:

- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4);
- акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а);
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4б).

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом передается документ, подтверждающий снятие этого средства с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения МВД России (ГИБДД).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б), где на основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве прочих доходов.

Выбытие отдельных частей, входящих в состав объекта основных средств, имеющих разный срок полезного использования и учитываемых как отдельные инвентарные объекты, оформляется и отражается в бухгалтерском учете в порядке, изложенном выше.

Безвозмездная передача основных средств

Если организация передает объект основных средств безвозмездно (например, некоммерческой организации), необходимо сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

— списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана остаточная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— начислен НДС исходя из рыночной цены объекта основных средств;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91-9

— отражен убыток от безвозмездной передачи.

При этом следует помнить, что безвозмездная передача и получение имущества (сделки дарения) на сумму более 5 МРОТ (то есть более 500 руб.) между коммерческими организациями запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Убыток от безвозмездной передачи объекта основных средств налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Передача основных средств в уставный капитал другой организации

При внесении организацией в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия объекта основных средств, делают проводки:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

— списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— списана сумма начисленной амортизации;

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

— отражена передача объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал (по остаточной стоимости).

Передача имущества в уставный капитал другой организации не является реализацией и, следовательно, НДС не облагается (п. 3 ст. 39 первой части НК РФ).

Если стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями, больше его остаточной стоимости, вы должны сделать проводку:

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 91-1

— отражено превышение стоимости объекта основных средств, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль).

Если же стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, проводка будет такой:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 58-1

— отражено превышение остаточной стоимости объекта основных средств над стоимостью, согласованной учредителями (убыток).

Убыток от передачи объекта основных средств в уставный капитал другого предприятия налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п. 3 ст. 270 НК РФ).

Амортизация основных средств

Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданных в аренду, доверительное управление, безвозмездное пользование), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено ПБУ 6/01.

По объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, стоимость не погашается, т.е. амортизация не начисляется. По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете. В плане счетов для этого предусмотрен счет 010 «Износ основных средств».

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. К таким объектам относятся земельные участки и объекты природопользования.

Способы начисления амортизации

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Чтобы начислить амортизацию, все основные средства организации необходимо разделить на однородные группы объектов, объединенных общими признаками.

По объектам одной группы основных средств можно использовать только один из перечисленных способов.

Выбранный способ начисления амортизации следует применять в течение всего срока полезного использования, (то есть срока службы) объекта основных средств.

Примерный срок службы основных средств приведен в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1).

Если же в Классификации срок полезного использования для приобретенного объекта не указан, то можно установить его на основании рекомендаций изготовителя, которые должны быть в технической документации к основному средству (паспорте, техническом описании, инструкции по эксплуатации и т.д.). Если их и там нет, то вам придется обратиться к изготовителю с соответствующим запросом. Устанавливать срок полезного использования самостоятельно фирма не вправе.

Классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета на основании письма Минфина РФ от 18 октября 2002 г. № 16-00-14/403.

Объекты основных средств стоимостью не более 20000 рублей за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

В бухгалтерском учете единовременное списание объектов основных средств стоимостью до 20 000 рублей отражается по дебету счетов учета затрат и КРЕДИТУ счета 01. Об этом, в частности, указано в письме Минфина России от 19 февраля 2003 г. № 16-00-10/02.



ПРИМЕР ООО «Заря» приобрело компьютерный стол стоимостью 8500 рублей (без учета НДС). В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 08 «Приобретение основных средств» КРЕДИТ 60

– 8500 – стоимость приобретенного стола;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08 «Приобретение основных средств»

– 8500 – стол введен в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 01

– 8500 – осуществлено единовременное списание стоимости при вводе в эксплуатацию.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

– при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

– при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Рассмотрим каждый способ начисления амортизации на примерах.

Линейный способ начисления амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.



ПРИМЕР ООО «Заря» приобрело станок для использования в основном производстве.

Первоначальная стоимость станка – 110 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет.

При использовании линейного способа начисления амортизации ежегодно должна амортизироваться 1/5 стоимости станка.

Сначала нужно определить годовую норму амортизации. Для этого первоначальную стоимость станка примем за 100%. Годовая норма амортизации составит 20% (100%/5). Следовательно, годовая сумма амортизации составит

22 000 руб. (110 000 руб. × 20%).

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит

1833 руб. (22 000 руб. / 12 мес.).

Ежемесячно в течение 5 лет будет делаться проводка:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 1833 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

При начислении амортизации способом уменьшаемого остатка годовая норма амортизации определяется так же, как и при линейном способе. Однако начисление амортизации производится исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости объекта основных средств на начало каждого отчетного года.



ПРИМЕР Вернемся к предыдущему примеру и рассчитаем сумму ежемесячных амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка.

Годовая норма амортизации, как и в предыдущем случае, составит

$20\% (100\% / 5).$

В первый год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит

$22\,000 \text{ руб. } (110\,000 \text{ руб.} \times 20\%).$

Остаточная стоимость станка на конец первого года – 88 000 руб. $(110\,000 - 22\,000)$. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений – 1833 руб. $(22\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.})$.

Ежемесячно в течение первого года начисления амортизации будет делаться проводка:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 1833 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Во второй год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит

$17\,600 \text{ руб. } (88\,000 \text{ руб.} \times 20\%).$

Остаточная стоимость станка на конец второго года составит

$70\,400 \text{ руб. } (88\,000 - 17\,600).$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений –
1 466 руб. $(17\,600 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.})$.

Ежемесячно в течение второго года начисления амортизации будет делаться проводка:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 1 466 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

В третий, четвертый и пятый годы амортизация будет начисляться аналогично.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости станка.



ПРИМЕР В нашем примере срок полезного использования станка – 5 лет. Следовательно, сумма чисел лет срока полезного использования станка составит:

$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.$

В первый год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит:

$5 : 15 \times 110\,000 \text{ руб.} = 36\,666 \text{ руб.}$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений –
3055,50 руб. $(36\,666 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.})$.

Ежемесячно в течение первого года начисления амортизации будет делаться проводка:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 3055,50 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Во второй год начисления амортизации годовая сумма амортизации составит:

$$4 : 15 \times 110\,000 \text{ руб.} = 29333 \text{ руб.}$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений –

$$2\,444,40 \text{ руб. (} 29333 \text{ руб.: } 12 \text{ мес.)}$$

Ежемесячно в течение второго года начисления амортизации бухгалтером будет делаться проводка:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 2 444,40 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

В третий, четвертый и пятый годы амортизация будет начисляться аналогично.

Рассмотрим начисление амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) на примере.



ПРИМЕР Первоначальная стоимость станка – 110 000 руб. ООО «Заря» на основании данных технической документации рассчитало, что станок должен быть полностью самортизирован, когда с его помощью будет выпущено 1 000 единиц продукции.

В первый год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 600 единиц. Годовая сумма амортизации будет рассчитана так:

$$600 : 1000 \times 110\,000 \text{ руб.} = 66\,000 \text{ руб.}$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит

$$5500 \text{ руб. (} 66\,000 \text{ руб. : } 12 \text{ мес.)}$$

Ежемесячно будет делаться проводка (при условии, что в течение года продукция производилась равномерно):

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 5500 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Во второй год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 400 единиц. Годовая сумма амортизации будет рассчитана так:

$$400 : 1000 \times 110\,000 \text{ руб.} = 44\,000 \text{ руб.}$$

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит

$$3666,60 \text{ руб. (} 44\,000 \text{ руб. / } 12 \text{ мес.)}$$

Ежемесячно будет делаться проводка (при условии, что в течение года продукция производилась равномерно):

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 3666,60 руб. – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисленных амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Начисление амортизации по объектам основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (лизинга), производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора финансовой аренды. Кроме того, необходимо учитывать, что ПБУ 6/01 предполагает принятие активов в качестве объектов основных средств у организации, имеющей право собственности на них.

В соответствии с Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Следовательно, ПБУ 6/01 не распространяется на лизингополучателя.

Об этом говорится в письме Минфина РФ от 5 мая 2003 г. № 16-00-14/150.

В бухгалтерском учете для учета начисленной амортизации используют счет 02 «Амортизация основных средств», предназначенный для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Организация-арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (если арендная плата формирует прочие доходы).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства» (субсчет «Выбытие основных средств»). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Счет 02 «Амортизация основных средств» корреспондирует со счетами:

по дебету

01 Основные средства

02 Амортизация основных средств

03 Доходные вложения в материальные ценности

79 Внутрихозяйственные расчеты

83 Добавочный капитал

по кредиту

02 Амортизация основных средств

08 Вложения во внеоборотные активы

20 Основное производство

23 Вспомогательные производства

25 Общепроизводственные расходы

26 Общехозяйственные расходы

29 Обслуживающие производства и хозяйства

44 Расходы на продажу

79 Внутрихозяйственные расчеты

83 Добавочный капитал

91 Прочие доходы и расходы

97 Расходы будущих периодов

Учет арендованных основных средств

Основным документом, являющимся основанием для передачи объектов основных средств от арендодателя к арендатору, является сам договор аренды. При этом в нем (или приложениями к нему) должны быть оформлены все необходимые расчеты и соглашения, в частности, о размере арендной платы и условиях расчетов, договор на оказание коммунальных услуг и т.п.

Основанием для отражения операций по передаче имущества в аренду в бухгалтерском учете являются документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства о бухгалтерском учете. В частности, для передачи объектов основных средств могут использоваться унифицированные формы, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

В соответствии с данным постановлением для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств между организациями могут применяться следующие унифицированные формы:

- Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1);
- Акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а);
- Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б).

Перечисленные формы могут применяться как в случаях финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя), так и при аренде основных средств, когда стоимость объекта списывается с баланса организации и продолжает числиться только за балансом (выбытие из состава основных средств).

Унифицированные формы утверждаются руководителями организации-получателя (арендатора) и организации-сдатчика (арендополучателя) и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к данным объектам.

На основании актов о приеме–передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов–изготовителей и др.) делаются соответствующие записи в регистры инвентарного учета объектов основных средств – Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6), Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а) или Инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б). Перечисленные регистры аналитического учета остаются в организации, передающей объекты в аренду. У арендатора по объектам, поступившим по договору аренды, на каждый объект или группу объектов соответствующие карточки или книги заводятся вновь. При этом, по нашему мнению, при заключении договора аренды целесообразно предусмотреть передачу в составе сопроводительной документации копии соответствующей инвентарной карточки – как при передаче объектов основных средств в аренду, так и при их возврате.

В соответствии со статьей 609 ГК РФ договор аренды на срок более года, а если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом.

Статьей 651 ГК РФ установлено, что договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

Пунктом 3 Информационного письма Высшего арбитражного суда РФ от 11 января 2002 г. № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» разъяснено, что срок действия договора аренды здания (сооружения), определенный с 1-го числа какого-либо месяца текущего года до 30-го (31-го) числа предыдущего месяца следующего года, в целях применения пункта 2 статьи 651 ГК признан равным году. То есть, например, договор, заключенный на срок с 1 июля 2006 по 30 июня 2007 года, считается заключенным на полный год и подлежит государственной регистрации. Из этого разъяснения вытекает еще одно следствие – первым днем срока действия договора является первый день, указанный в договоре, и соответственно последним – последний. Другими словами, при расчете арендной платы эти дни не исключаются. Это обстоятельство должно быть учтено при определении размера арендной платы и установлении порядка расчетов.

В формах № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б в данном случае обязательно должен быть заполнен реквизит «Государственная регистрация прав».

Общие правила государственной регистрации аренды недвижимого имущества установлены Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

В соответствии со статьей 26 упомянутого Закона:

- государственная регистрация аренды недвижимого имущества проводится посредством государственной регистрации договора аренды этого недвижимого имущества;
- с заявлением о государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества может обратиться одна из сторон договора аренды недвижимого имущества;
- если в аренду сдается земельный участок (участок недр) или часть его, к договору аренды, представляемому на государственную регистрацию прав, прилагается кадастровый план земельного участка с указанием части его, сдаваемой в аренду;
- в том случае, если в аренду сдаются здание, сооружение, помещения в них или части помещений, к договору аренды недвижимого имущества, представляемому на государственную регистрацию прав, прилагаются поэтажные планы здания, сооружения, на которых обозначаются сдаваемые в аренду помещения с указанием размера арендуемой площади. Договор аренды помещения или части помещения регистрируется как обременение прав арендодателя соответствующего помещения (части помещения).

При подготовке документов для оформления права на арендованное имущество следует также учитывать требования Правил ведения единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ут-

вержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 18 февраля 1998 г. № 219, а также Инструкции о порядке заполнения и выдачи свидетельств о государственной регистрации прав, сообщений об отказах в государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним и информации о зарегистрированных правах, утвержденной приказом Министерства юстиции РФ от 18 сентября 2003 г. № 226.

Следует также иметь в виду, что в рамках проводимой административной реформы распределение функций между органами государственного управления может существенно измениться, что повлечет за собой изменение процедуры оформления регистрации прав на недвижимое имущество (в том числе и арендованное).

Пунктом 3 статьи 607 ГК РФ установлено, что в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным. Например, для аренды помещений это означает, что соответствующее помещение должно быть точно обозначено в договоре.

В том случае, когда в договоре указано только количество арендуемой площади в каком-либо здании, вступает в действие процитированная норма, и арендодатель может оказаться перед проблемой невозможности взыскания арендной платы за фактически занятое арендатором помещение. На практике оформления дополнительного документа, в котором бы были указаны упомянутые данные, как правило, не требуется – вся необходимая информация может быть взята из инвентарной карточки учета основных средств (форма № ОС-6 и т.п.) и перенесена в договор аренды.

При возврате арендованного имущества по окончании договора аренды (если не производится его выкуп) все перечисленные документы вновь должны быть оформлены – другой стороной договора аренды. При этом также целесообразно предусмотреть передачу копий инвентарных карточек и иных документов, содержащих информацию об изменениях в состоянии арендованных объектов основных средств. В частности, если по условиям договора арендатором вносились в объект улучшения капитального характера, целесообразно передать копию акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3). Напомним, что данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

При осуществлении операций по договору аренды нередко возникают существенные разногласия между сторонами договора, в основе которых, как правило, лежит неправильное документальное оформление передачи объектов или заключения договора.

В связи с этим, уместно обратить внимание на некоторые характерные ошибки, ставшие предметом рассмотрения арбитражных судов.

Отдельными пунктами упоминавшегося Письма ВАС № 66 разъясняется следующее:

- если арендодатель передал арендатору имущество без документов, отсутствие которых исключает эксплуатацию объекта аренды, арендная плата не подлежит взысканию (пункт 8). Имущество сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (техническим паспортом, сертификатом качества и т.п.). Отсутствие технической документации дает право арендатору не уплачивать арендной платы. Передача документации должна быть оформлена дополнительно (указана в описи или спецификации);

- досрочное освобождение арендуемого помещения (до прекращения в установленном порядке действия договора аренды) не является основанием прекращения обязательства арендатора по внесению арендной платы (пункт 13). Данное разъяснение существенно для арендатора. В части документального обеспечения операций по прекращению договора аренды оно означает, что арендодатель должен быть письменно извещен о прекращении договора не ранее, чем за три месяца (пункт 2 статьи 610 ГК РФ), а акт приемки–передачи объекта должен быть составлен с обязательным участием арендатора;

- требования гражданского законодательства о регистрации договора аренды распространяются также на договор субаренды (пункт 13). Из этого следует, что согласие арендодателя на субаренду еще не означает, что прочие условия перенайма соблюдены. В отсутствие документов, подтверждающих право субарендатора на арендуемый объект, договор субаренды признается незаключенным, и, следовательно, все финансовые разногласия будут вестись только между арендатором и арендодателем (без участия субарендатора);

- указание в акте приема-передачи арендованного помещения на аварийное состояние коммунальных систем само по себе не означает возложение на арендатора бремени несения расходов по устранению последст-

вий аварии и капитальному ремонту, вызванному неотложной необходимостью (пункт 19). В рассматриваемой ситуации арендатор не имеет права на зачет стоимости работ по капитальному ремонту в счет арендной платы, так как внесение улучшений в арендуемый объект проводилось без согласия арендодателя. Выводы очевидны — помимо акта, в котором отражается состояние передаваемого объекта и приспособлений к нему, в договор аренды должно быть включено соответствующее указание на то, кто обязан исправить выявленные недостатки;

– заключенное арендодателем и арендатором соглашение, устанавливающее порядок участия арендатора в расходах на потребленную электроэнергию, не может быть квалифицировано как договор энергоснабжения (пункт 22). Подобное соглашение фактически устанавливает порядок определения расходов истца на электроэнергию в арендуемых им помещениях и является частью договора аренды.

Если основанием расторжения договора аренды является неисполнение арендатором возложенных на него обязанностей, арендодатель до обращения в суд с иском о досрочном расторжении договора обязан направить арендатору письменное предупреждение о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок, а также предложение расторгнуть договор. Если направляется только один из перечисленных документов, арбитражным судом может быть отказано в правомерности расторжения договора аренды.

В последние годы в связи с принятием Земельного кодекса РФ все большее распространение получает аренда земельных участков. Законодательная и нормативная база земельных отношений находится в стадии становления, поэтому при заключении договоров аренды земельных участков следует руководствоваться общими нормами, установленными Земельным кодексом РФ. Особенности арендных отношений в случае, когда объектами аренды являются земельные участки, регулируются отдельными статьями Земельного кодекса РФ, а также статьей 9 Федерального закона от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения».

Для учета основных средств, полученных в аренду, используют забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства». Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организаций. Арендованные основные средства учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договорах на аренду. Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» обособленно.

На счете 001 учитывают основные средства, которые не принадлежат организации на праве собственности, а получены от других предприятий или физических лиц:

- по договору аренды;
- по договору безвозмездного пользования.

И в том, и в другом случае после того, как основные средства поступают в организацию, делают запись:

ДЕБЕТ 001

- учтены основные средства, полученные по договору аренды или безвозмездного пользования.

После того как основные средства будут возвращены их владельцу по окончании срока договора, делают запись:

КРЕДИТ 001

- основные средства возвращены владельцу.



ПРИМЕР В феврале 2006 года ООО «Заря» получило в аренду сроком на один год технологическое оборудование. Согласно договору размер ежемесячной арендной платы составляет 5 900 руб. (в том числе НДС – 900 руб.). По соглашению сторон стоимость оборудования в договоре определена в 500 000 руб.

Когда оборудование будет доставлено в организацию, необходимо сделать запись:

ДЕБЕТ 001

- 500 000 руб. – учтено оборудование, полученное в аренду.

Ежемесячно в течение года будут делаться проводки:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76

– 5 000 руб. (5 900 – 900) – начислена арендная плата согласно договору;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76

– 900 руб. – учтен НДС по арендной плате;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 5 900 руб. – перечислена арендная плата за отчетный месяц;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 900 руб. – произведен налоговый вычет.

В марте 2007 года (после того, как оборудование будет возвращено арендодателю) необходимо сделать запись:

КРЕДИТ 001

– 500 000 руб. – возвращено оборудование по окончании срока аренды.

Переоценка основных средств

В письме Минфина РФ от 31 июля 2003 г. № 04-02-05/3/63 «О возможности применения в настоящее время индексов–дефляторов для переоценки объектов основных средств, (в том числе в целях исчисления налога на имущество)» говорится, что организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам (п. 15).

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, определяют порядок организации бухгалтерского учета основных средств. В отношении переоценки основных средств уточнено, что организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. Упоминание в Методических указаниях об индексе-дефляторе приводит к разногласиям в отношении применения индексов для переоценки основных средств. Ввиду того, что в настоящее время в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» решение о переоценке основных средств коммерческая организация принимает самостоятельно, организация самостоятельно выбирает и метод проведения переоценки (путем индексации или прямого пересчета). Выбрав метод индексации, организация, если позволяют условия, имеет право сама разработать индексы для переоценки или использовать индексы, разработанные НИИ статистики Госкомстата России на коммерческой основе. Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, изменение первоначальной стоимости при переоценке соответствующих объектов отражается по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал».

Суммы уценки или дооценки основных средств необходимо отражать только в бухучете. В налоговом учете результаты проведенных переоценок имущества не отражаются.

Раскрытие информации в бухгалтерской и статистической отчетности

На основании пункта 32 ПБУ 6/01 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Кроме того, при формировании учетной политики на текущий год необходимо раскрыть информацию об основных средствах, то есть:

- сроки полезного использования объектов ОС по основным группам;
- способ начисления амортизации по ОС (по основным группам);
- способы оценки объектов ОС, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по основным группам ОС (на начало и конец отчетного года);
- перечень объектов ОС, предоставленных и полученных по договору аренды;
- движение ОС в течение отчетного года (по основным группам);
- объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации;
- перечень объектов ОС, стоимость которых не погашается.

В соответствии с пунктом 49 Положения по ведению бухгалтерского учета основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, то есть за вычетом начисленной амортизации.

Стоимость всех принадлежащих организации объектов основных средств отражается по статье «Основные средства» (строка 120 типовой формы бухгалтерского баланса (форма № 1), утвержденной приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации»). При формировании показателя по данной статье баланса следует из дебетового остатка по состоянию на отчетную дату по счету 01 «Основные средства» вычесть кредитовый остаток по счету 02 «Амортизация основных средств», без учета сумм амортизации, которые приходятся на объекты, учтенные в установленном порядке по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Следует учитывать, что у организации–арендатора, при переходе имущества, полученного по договору аренды предприятия в целом как имущественного комплекса и относящегося к основным средствам, в ее собственность (выкуп) по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены, по статье «Основные средства» отражаются входящие в состав арендованного имущественного комплекса основные средства. А вот взятое в текущую аренду (сроком до одного года) имущество по статье «Основные средства» не учитывается, так как числится на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». При этом собственное имущество, переданное в текущую аренду, учитывается на счете 01, и поэтому отражается по строке 120 бухгалтерского баланса.

Помимо этого, данные о стоимости объектов основных средств подлежат расшифровке в разделе «Основные средства» типовой формы приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) (приказ Минфина России от 22 июля 2003 года № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации»).

Первоначальная (восстановительная) стоимость принадлежащих организации объектов группируются по следующим направлениям:

- здания;
- сооружения и передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- производственный и хозяйственный инвентарь;

рабочий скот;
продуктивный скот;
многолетние насаждения;
другие виды основных средств;
земельные участки и объекты природопользования;
капитальные вложения на коренное улучшение земель.

Все показатели приводятся в части наличия объектов основных средств на начало и конец отчетного периода, стоимости поступивших и выбывших объектов.

При заполнении отчета о прибылях и убытках (форма № 2) остаточная стоимость реализованных объектов основных средств отражается по статье «прочие расходы» данной формы.

При этом следует учитывать, что при выбытии объектов основных средств и иных активов по причине невозможности их дальнейшего использования, когда является определенным неполучение доходов или поступление активов в результате этих операций, убыток от выбытия и прочего списания имущества, выявленный на счетах бухгалтерского учета, подлежит отражению в составе прочих расходов.

Выручка от реализации объектов основных средств (без НДС) приводится по статье «прочие доходы». Также, к прочим доходам и расходам организации относятся доходы и расходы, связанные со сдачей драгоценных металлов на переработку.

Кроме бухгалтерской отчетности, организации предоставляют сведения в органы статистической отчетности.

Постановлением Госкомстата России от 16 марта 2007 года утверждена (закреплена) форма федерального государственного статистического наблюдения за основными фондами – форма № 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов». Данная форма предоставляется ежегодно до 1 апреля всеми юридическими лицами, независимо от вида их экономической деятельности, формы собственности и организационно–правовой формы, их обособленными подразделениями (кроме субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций).

Основные фонды и другие нефинансовые активы, закрепленные во владение, пользование и распоряжение за унитарными предприятиями на праве хозяйственного ведения и за казенными предприятиями на праве оперативного управления, должны учитываться вышеуказанными предприятиями в форме № 11 в обычном порядке.

Обособленные подразделения юридических лиц – филиалы и представительства, – расположенные на территории других субъектов Российской Федерации (республик, краев, областей), представляют формы государственного статистического наблюдения в статистические органы по месту своего расположения.

В случаях, когда юридическое лицо имеет филиалы и представительства, расположенные на территории других субъектов Российской Федерации, к форме, представленной в органы государственной статистики в целом по юридическому лицу, оно прилагает форму, содержащую сведения с исключением филиалов и представительств, находящихся на территории других субъектов Российской Федерации.

Кроме того, юридические лица отраслей естественных монополий и отраслей транспорта и связи, имеющие основные фонды, фактически расположенные на территории нескольких субъектов Российской Федерации (включая организации МПС России, ОАО «Газпром», ОАО «Ростелеком») представляют форму № 11 в статистические органы по месту своего расположения отдельно по каждому из этих субъектов Российской Федерации. Эти формы должны включать данные по юридическому лицу в целом, включая его филиалы и представительства. В них учитываются все основные фонды и другие нефинансовые активы, подлежащие отражению в форме № 11, фактически расположенные на территории соответствующего субъекта Российской Федерации (включая сданные в аренду другим юридическим лицам).

Методологические принципы статистического учета основных фондов в целом соответствуют принципам бухгалтерского учета основных средств, изложенных в Федеральном законе Российской Федерации от 21 ноября 1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и в нормативных актах, утвержденных приказами Министерства финансов Российской Федерации:

– Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (приказ Минфина России от 30 марта 2001 № 26н);

– Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (приказ Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н);

- Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н);
- Указаниях об объеме форм бухгалтерской отчетности и о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н);
- Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н);
- Планы счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Принятие к бухгалтерскому учету активов в качестве объектов основных средств осуществляется по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии с ПБУ 6/01. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету на основании утвержденного руководителем организации акта (накладной) приемки-передачи основных средств, который составляется на инвентарные объекты, и иных документов, в частности подтверждающих государственную регистрацию прав собственности на объекты недвижимости в установленных законодательством случаях.

Стоимость объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

В общий итог по основным фондам включаются (кроме справочных строк 37, 38 и 39) все основные фонды организации (материальные и нематериальные), находящиеся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, договора аренды (договора финансовой аренды) и учитываемые ею на счете учета основных средств.

Организация – участник договора простого товарищества, ведущая общие дела в соответствии с этим договором, учитывающая основные средства, внесенные товарищами по договору на счете 01 «Основные средства», субсчете «Основные средства по договору простого товарищества», включает их в общий итог по основным фондам своей организации.

К основным фондам не относятся объекты, отражаемые в бухгалтерском учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчете 3 «Строительство объектов основных средств».

Если в бухгалтерском учете и отчетности первоначальная и остаточная стоимость малоценных предметов с момента их зачисления в основные средства списывается, и они не отражаются в бухгалтерском учете по стоимости в качестве основных средств в течение какого-либо периода времени, а учитываются только в натуральном измерении, то в форме № 11 они не должны отражаться ни в наличии, ни в поступлении и выбытии основных фондов.

Одни и те же объекты не могут включаться в итог наличия основных фондов одновременно у арендодателя и арендатора. Поэтому арендованные основные фонды включаются в общий итог по основным фондам по форме № 11 той организацией, у которой они учитываются на балансовом счете в качестве основных фондов.

Соответственно, та организация, которая учитывает эти основные фонды на забалансовом счете, в общий итог своих основных фондов их не включает и учитывает их лишь справочно по строкам 37 (взятые в аренду) и 38 (сданные в аренду).

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Стоимость приватизированного, выкупленного гражданами жилого фонда, не являющегося собственностью организации, может быть показана только на забалансовом счете. Стоимость приватизированного, выкупленного гражданами у организации жилого фонда, являющегося собственностью граждан (физических лиц), отражается этой организацией в форме № 11 лишь справочно по строке 39, а в общий итог основных фондов по организации не включается. Стоимость некоторых активов, относимых в бухгалтерском учете к основным средствам, в статистике в состав и общие итоги основных фондов не включается. Так, стоимость земельных участков и объектов природопользования относится в статистике к материальным произведенным активам и в состав основных фондов (относящихся к произведенным активам) не включается. В соответствии с этим, при заполнении формы № 11 стоимость земельных участков,

объектов природопользования, находящихся в собственности предприятия (организации), в общий объем основных фондов по строке 01 раздела I не включается. Она отражается в составе других нефинансовых активов в разделе IV по строкам 50 (земельные участки) и 53 (объекты природопользования). Стоимость капитальных вложений на коренное улучшение земель, хотя и является результатом процесса производства, но не образует отдельных произведенных активов, а лишь увеличивает стоимость земли, не относящейся в статистике к основным фондам. Поэтому стоимость капитальных вложений на коренное улучшение земель также не включается в общий объем основных фондов по строке 01 раздела I, а отражается в составе других нефинансовых активов в разделе IV по строке 52.

Основные фонды отражаются в формах статистического наблюдения по полной учетной и остаточной балансовой стоимости. Под полной учетной стоимостью основных фондов в статистике понимается их первоначальная стоимость, измененная в ходе проведенных переоценок основных фондов и в других случаях, предусмотренных ПБУ 6/01.

Полная учетная стоимость для объектов, прошедших переоценку основных фондов, равна их восстановительной стоимости на дату последней проведенной переоценки, то есть стоимости воспроизводства в ценах, существовавших на эту дату. Для объектов, не проходивших переоценки, она равна первоначальной стоимости (стоимости приобретения в ценах, существовавших на дату приобретения) с учетом ее изменения в результате достройки, модернизации, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации. Остаточная балансовая стоимость отражает изменение состояния основных фондов, постепенную утрату ими потребительских свойств и стоимости в процессе эксплуатации, под воздействием сил природы и вследствие технического прогресса, в размере накопленного износа. При этом величина износа определяется в соответствии с нормами и методами начисления амортизации и износа, применяемыми в бухгалтерском учете. Остаточная балансовая стоимость основных фондов равна разнице их полной учетной стоимости и сумм амортизации (износа), начисленных (определенных) за весь период с начала эксплуатации соответствующих объектов, с учетом их изменения в результате проведенных переоценок основных фондов.

Кроме того, в статистике используется термин «учетный износ», объединяющий используемые в бухгалтерском учете определения амортизации и износа. Согласно действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету, стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Вместе с тем, согласно ПБУ 6/01 амортизация не начисляется по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста. ПБУ 6/01 предусматривает определение износа, учитываемого на забалансовом счете, по некоторым видам основных средств, на которые не начисляется амортизация (например, по жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства). Начисление износа осуществляется в этих случаях по установленным нормам амортизационных отчислений.

Учетный износ — это величина, равная сумме начисленной за отчетный период (или — для накопленного учетного износа — за период с начала эксплуатации) амортизации и учтенного на забалансовых счетах износа по тем основным фондам, на которые не начисляется амортизация. Этот показатель отражает утрату основными фондами стоимости в процессе эксплуатации. Учетный износ используется для определения изменения состояния всех основных фондов — как той их части, по которой в бухгалтерском учете учитывается амортизация, так и той, по которой амортизация не начисляется, но в бухгалтерской отчетности определяется износ.

В соответствии с ПБУ 6/01 коммерческие организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств (основных фондов) по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. При принятии решения о проведении переоценки основных фондов необходимо принимать во внимание положение ПБУ 6/01 о том, что стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, не должна существенно отличаться от текущей (восстановительной) стоимости.

Итоги переоценки основных фондов, отражаемые в бухгалтерском учете с начала отчетного года, в ценах, существующих на эту дату, учитываются:

– в форме № 11 за предшествующий год, в разделе I в графах «стоимость основных фондов на начало года, следующего за отчетным: полная учетная и остаточная балансовая» и в разделе II в графе 4 «Наличие по полной учетной стоимости на начало года, следующего за отчетным»;

– в форме № 11 за отчетный год, в разделе I, в графе «наличие на начало года по полной учетной стоимости».

Кроме этого, Госкомстат РФ выпустил дополнительные рекомендации в письме от 6 марта 2003 г. № МС-10-23/869 «Об учете основных фондов». В частности, в нем говорится, что в соответствии с пунктом 4 Инструкции по заполнению формы № 11 методологические принципы статистического учета основных фондов в целом соответствуют принципам бухгалтерского учета основных средств. В соответствии с пунктом 29 Инструкции в разделе VI формы № 11 приводятся данные о наличии амортизируемого имущества и суммах начисленной за год амортизации в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Таким образом, все показатели в разделах I–V формы № 11 заполняются на основе данных бухгалтерского учета, а в разделе VI – на основе налогового учета.

В составе многолетних насаждений имеются насаждения, не имеющие отношения к сельскохозяйственным культурам и не относящиеся к отрасли «сельское хозяйство». Это, например, многолетние декоративные озеленительные насаждения, полосы лесозащитные и другие лесные полосы, насаждения искусственные ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научно-исследовательских целей. Они должны учитываться организациями по основному или второстепенному виду деятельности в соответствии с отраслевой принадлежностью соответствующих структурных подразделений этих организаций.

Так, декоративные озеленительные насаждения организаций по озеленению городов и поселков городского типа (относящихся к подотрасли «внешнее благоустройство» отрасли «коммунальное хозяйство») должны учитываться по основному виду деятельности этих организаций. У организаций других отраслей экономики озеленительные насаждения, принадлежащие структурным подразделениям по внешнему благоустройству, учитываются в составе основных фондов второстепенного вида деятельности «коммунальное хозяйство», а принадлежащие иным структурным подразделениям – в составе основных фондов соответствующих структурных подразделений. Аналогично этому организациями лесного хозяйства должны учитываться по основному виду деятельности лесозащитные или лесные полосы, а научными организациями – насаждения, используемые в научных целях. У организаций других отраслей экономики эти основные фонды учитываются в составе основных фондов соответствующих структурных подразделений.

В разделе VI формы № 11 «Начисление амортизации на основные фонды и нематериальные активы в соответствии с Налоговым кодексом» должна учитываться и полная учетная, и остаточная балансовая стоимость амортизируемого имущества, независимо от того, какой способ начисления амортизации применяется.

Статьей 322 Налогового кодекса Российской Федерации установлен порядок начисления амортизации по основным средствам, введенным в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса. Для этих основных средств при применении нелинейного метода начисления амортизации сумма начисленной амортизации определяется как произведение их остаточной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования, установленной в соответствии с пунктом 5 статьи 259 Налогового кодекса. В дальнейшем амортизация начисляется на продолжающую уменьшаться в соответствии с амортизацией остаточную стоимость, что и составляет сущность нелинейного метода. При применении линейного метода начисления амортизации сумма начисленной амортизации определяется как произведение остаточной стоимости основных средств, определенной по состоянию на 1 января 2002 года, и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования, установленной в соответствии с пунктом 4 статьи 259 Налогового кодекса. В этом случае в дальнейшем амортизация продолжает начисляться с одной и той же неизменной стоимости, в качестве которой используется остаточная стоимость основных средств, определенная по состоянию на 1 января 2002 года (вместо полной стоимости, использовавшейся до 2002 года). Такое однократное изменение базы расчета с 1 января 2002 г. считается продолжением использования линейного метода начисления амортизации. В обоих случаях полная учетная стоимость основных фондов на начало года, отражаемая по графе 3 раздела VI формы № 11, должна быть равна сумме остаточной стоимости на эту дату и амортизации, накопленной к этой дате.

Необходимо обратить внимание на то, что остаточная стоимость, определенная по состоянию на 1 января 2002 года, для основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса, лишь «заменяет» в расчетах полную стоимость при применении линейного метода начисления амортизации, но

полной стоимостью не является. В форме № 11 за 2002 год она непосредственно не отражается, поскольку графа «наличие основных фондов по остаточной балансовой стоимости на начало года» в форме отсутствует. Для расчетов полной учетной стоимости на начало 2002 года остаточная стоимость, определенная по состоянию на 1 января 2002 года, увеличивается на амортизацию, начисленную до начала года. Остаточная балансовая стоимость основных фондов на конец года, отражаемая по графе 14 раздела VI формы № 11, отличается от остаточной стоимости на начало года за счет начисленной за год амортизации и возможного изменения совокупности учитываемых на эти даты основных фондов (поступления и выбытия не полностью изношенных основных фондов в течение года).

Полная учетная стоимость основных фондов на конец года, отражаемая по графам 8–13 раздела VI формы № 11, определяется как сумма остаточной стоимости на эту дату и амортизации, накопленной к этой дате. В этом случае учитывается сумма амортизации, начисленной до начала отчетного года в соответствии с порядком бухгалтерского учета и в течение отчетного года – в соответствии с порядком налогового учета.

Для малых предприятий предусмотрена форма отчета № 11-МП «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) субъектов малого предпринимательства», утвержденная постановлением Госкомстата России № 73 от 21 июля 1998 года. Эта форма предоставляется также до 1 апреля отчетного года.

2.1.2. Налоговый учет основных средств

Амортизируемое имущество

Под амортизацией понимается (от лат. «amortisatio» – погашение) постепенное перенесение стоимости основных средств по мере их физического и морального износа на производимый продукт. Переносимая стоимость в денежной форме аккумулируется в амортизационном фонде. Суммы амортизации подлежат вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с нормами главы 25 НК, а также при расчете налоговой базы по налогу на доходы физических лиц у индивидуальных предпринимателей. По налогу на прибыль предприятий суммы амортизации подлежали включению в издержки производства (себестоимость продукции, работ, услуг) в виде амортизационных отчислений. Для целей взимания налога на прибыль организации в статье 259 НК установлены правила применения методов начисления сумм амортизации и специальных коэффициентов, а также правила начисления сумм амортизации при реорганизации.

В соответствии со статьей 256 НК амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода, и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей.

Амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 комментируемой статьи амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном главой 25 НК. Другими словами, несмотря на то, что имущество, полученное унитарным предприятием от собственника в соответствии с ГК, остается «собственностью собственника» и не рассматривается как «имущество унитарного предприятия», унитарное предприятие вправе начислять амортизацию в общеустановленном порядке.

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально–производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

Амортизируемое имущество, полученное налогоплательщиком при приватизации, подлежит амортизации, даже если оно ранее было приобретено или создано с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Если имущество приобретено (создано) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, а доля бюджетных средств целевого финансирования в стоимости приобретения (создания) составляет 0,1%, то такое имущество не подлежит амортизации.

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты. Следует отметить, что фраза «сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования», относящаяся к объектам лесного и дорожного хозяйства, была включена в данную норму Федеральным законом от 29.05.02 № 57-ФЗ. Данное изменение сузило перечень объектов амортизируемого имущества, которые не подлежат амортизации.

Значение словосочетания «объект лесного хозяйства» не разъяснено ни актами действующего законодательства, ни нормативными правовыми актами. В Лесном кодексе установлено значение понятия «объект лесных отношений». Объекты лесных отношений – лесной фонд РФ, участки лесного фонда, права пользования ими, леса, не входящие в лесной фонд, их участки, права пользования ими, древесно-кустарниковая растительность. Объекты лесных отношений используются и охраняются с учетом многофункционального значения лесов, а также признания их основным средством производства в лесном хозяйстве (ст. 6 Лесного кодекса). Лесной фонд образуют все леса, за исключением лесов, расположенных на землях обороны и землях населенных пунктов (поселений), а также земли лесного фонда, не покрытые лесной растительностью (лесные земли и нелесные земли). Границы лесного фонда определяются путем отграничения земель лесного фонда от иных земель. Включение земель в состав лесного фонда и их изъятие из него осуществляются в порядке, установленном лесным и земельным законодательством РФ (ст. 7 Лесного кодекса РФ).

К участкам лесного фонда относятся участки леса, а также участки лесных земель, не покрытых лесной растительностью, и участки нелесных земель. Границы участков лесного фонда должны быть обозначены в натуре с помощью лесохозяйственных знаков и (или) указаны в планово-картографических материалах (лесных картах). К участкам лесного фонда и правам пользования ими применяются положения гражданского законодательства об объектах гражданских прав, а также положения земельного законодательства РФ о земельных участках, если иное не установлено Лесным кодексом (ст. 9 Лесного кодекса). В лесной фонд не входят леса, расположенные на землях обороны; землях городских поселений – городские леса (ст. 10 Лесного кодекса). В лесной фонд и в леса, не входящие в лесной фонд, не включается древесно-кустарниковая растительность, расположенная: на землях сельскохозяйственного назначения, в том числе землях, предоставленных для садоводства и личного подсобного хозяйства; землях транспорта (на полосах отводов железнодорожных магистралей и автомобильных дорог); землях населенных пунктов (поселений), в том числе предоставленных для дачного, жилищного и иного строительства (за исключением городских лесов); землях водного фонда (на полосах отвода каналов); землях иных категорий (ст. 11 Лесного кодекса);

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов.

Следует отметить, что использованное словосочетание «произведение искусства» не разъясняется ни в актах действующего законодательства РФ, ни в нормативных правовых актах. Актами действующего законодательства РФ установлено значение понятия «культурные ценности». Культурные ценности – нравственные и эстетические идеалы, нормы и образцы поведения, языки, диалекты и говоры, национальные традиции и обычаи, историчес-

кие топонимы, фольклор, художественные промыслы и ремесла, произведения культуры и искусства, результаты и методы научных исследований культурной деятельности, имеющие историко-культурную значимость здания, сооружения, предметы и технологии, уникальные в историко-культурном отношении территории и объекты (ст. 3 Закона РФ от 9 октября 1992 г. № 3612-1 «Основы законодательства Российской Федерации о культуре». Данное понятие разъясняется в Законе РФ «О вывозе и ввозе культурных ценностей» от 15 апреля 1993 г. № 4804-1. Культурные ценности — движимые предметы материального мира, находящиеся на территории РФ, а именно:

1) культурные ценности, созданные отдельными лицами или группами лиц, которые являются гражданами Российской Федерации;

2) культурные ценности, имеющие важное значение для Российской Федерации и созданные на территории РФ иностранными гражданами и лицами без гражданства, проживающими на территории РФ;

3) культурные ценности, обнаруженные на территории РФ;

4) культурные ценности, приобретенные археологическими, этнологическими и естественно-научными экспедициями с согласия компетентных властей страны, откуда происходят эти ценности;

5) культурные ценности, приобретенные в результате добровольных обменов;

6) культурные ценности, полученные в качестве дара или законно приобретенные с согласия компетентных властей страны, откуда происходят эти ценности (ст. 6 Закона РФ «О вывозе и ввозе культурных ценностей»).

Под действие Закона РФ «О вывозе и ввозе культурных ценностей» подпадают, в частности, следующие категории предметов:

— исторические ценности, в том числе связанные с историческими событиями в жизни народов, развитием общества и государства, историей науки и техники, а также относящиеся к жизни и деятельности выдающихся личностей (государственных, политических, общественных деятелей, мыслителей, деятелей науки, литературы, искусства); предметы и их фрагменты, полученные в результате археологических раскопок;

— художественные ценности, в том числе картины и рисунки целиком ручной работы на любой основе и из любых материалов; художественно оформленные предметы культового назначения, в частности иконы;

— гравюры, эстампы, литографии и их оригинальные печатные формы;

— старинные книги, издания, представляющие особый интерес (исторический, художественный, научный и литературный), отдельно или в коллекциях;

— редкие рукописи и документальные памятники;

— архивы, включая фото-, фоно-, кино-, видеоархивы;

— почтовые марки, иные филателистические материалы, отдельно или в коллекциях;

— старинные монеты, ордена, медали, печати и другие предметы коллекционирования;

— другие движимые предметы, в том числе копии, имеющие историческое, художественное, научное или иное культурное значение, а также взятые государством под охрану как памятники истории и культуры (ст. 7 Закона РФ «О вывозе и ввозе культурных ценностей»);

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с подпунктами 14 (средств целевого финансирования), 19 (полученные сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративные и иные объекты сельскохозяйственного назначения, построенные за счет средств бюджетов всех уровней), 22 (имущество, безвозмездно полученное государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности) и 23 (объекты основных средств, полученных организациями, входящими в структуру РОСТО, и использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации) пункта 1 статьи 251 НК РФ, а также имущество, указанное в подпункте 6 (имущество, полученное в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации») и 7 (основные средства, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей) пункта 1 статьи 251 НК РФ;

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Кроме того, из состава амортизируемого имущества в целях настоящей главы исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Другими словами, в соответствии с пунктом 2 статьи 256 НК амортизация не начисляется на те виды амортизируемого имущества, получение которого для целей налогообложения прибыли относится к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества

Под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов.

В соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением доходов, не учитываемых при определении налоговой базы (случаев, указанных в статье 251 НК).

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Понятия «предмет лизинга», «лизингодатель» установлены Федеральным законом от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)». Целями закона являются развитие форм инвестиций в средства производства на основе финансовой аренды (лизинга) (далее – лизинг), защита прав собственности, прав участников инвестиционного процесса, обеспечение эффективности инвестирования.

Сферой применения указанного закона является лизинг имущества, относящегося к непотребляемым вещам (кроме земельных участков и других природных объектов), передаваемым во временное владение и в пользование физическим и юридическим лицам (ст. 1 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Лизинг – совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга. Договор лизинга – договор, в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем. Лизинговая деятельность – вид инвестиционной

деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг (ст. 2 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности. Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения (ст. 3 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Субъекты лизинга:

1) лизингодатель – физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

2) лизингополучатель – физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

3) продавец – физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации или нерезидентом Российской Федерации (ст. 4 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Лизинговые компании (фирмы) – коммерческие организации (резиденты Российской Федерации или нерезиденты Российской Федерации), выполняющие в соответствии с законодательством РФ и со своими учредительными документами функции лизингодателей. Учредителями лизинговых компаний (фирм) могут быть юридические, физические лица (резиденты Российской Федерации или нерезиденты Российской Федерации). Лизинговая компания – нерезидент Российской Федерации – иностранное юридическое лицо, осуществляющее лизинговую деятельность на территории РФ.

Лизинговые компании имеют право привлекать средства юридических и (или) физических лиц (резидентов Российской Федерации и нерезидентов Российской Федерации) для осуществления лизинговой деятельности в установленном законодательством РФ порядке (ст. 5 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Основные формы лизинга – внутренний лизинг и международный лизинг. При осуществлении внутреннего лизинга лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Российской Федерации. При осуществлении международного лизинга лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации (ст. 7 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»). Сублизинг – вид поднайма предмета лизинга, при котором лизингополучатель по договору лизинга передает третьим лицам (лизингополучателям по договору сублизинга) во владение и в пользование за плату и на срок в соответствии с условиями договора сублизинга имущество, полученное ранее от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга. При передаче имущества в сублизинг право требования к продавцу переходит к лизингополучателю по договору сублизинга (ст. 8 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до 1 января 2002 г. (дата вступления в силу гл. 25 НК), определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты вступления главы 25 НК в силу. При определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств в целях гл. 25 НК учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 г. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на

1 января 2001 г., произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной налогоплательщиком в 2002 г., не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу главы 25 НК переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с главой 25 НК.

Остаточная стоимость основных средств, введенных до 1 января 2002 г., определяется как разница между восстановительной стоимостью таких основных средств и суммой амортизации. Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после 1 января 2002 г., определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства первоначальная стоимость таких объектов определяется как стоимость готовой продукции, исчисленная в соответствии с пунктом 2 статьи 319 НК, увеличенная на сумму соответствующих акцизов для основных средств, являющихся подакцизными товарами.

Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП. Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Подакцизные товары – товары, реализация которых является объектом налогообложения по акцизам. Подакцизными товарами признаются:

- 1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- 2) спиртосодержащая продукция;
- 3) алкогольная продукция;
- 4) пиво;
- 5) табачная продукция;
- 6) ювелирные изделия;
- 7) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);
- 8) автомобильный бензин;
- 9) дизельное топливо;
- 10) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей (п. 1 ст. 181 гл. 22 НК).

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношен-

ного оборудования новым, более производительным. Все вышеуказанные работы подлежат отражению в бухгалтерском учете по счетам капитальных вложений.

Расходы, для учета которых в целях исчисления прибыли установлен особый порядок, в первоначальную стоимость объекта основных средств не включаются. Например, расходы по страхованию имущества (статья 263 НК РФ), проценты по кредитам банка, полученного на приобретение основного средства, суммовые разницы (внебюджетные расходы).

Основные средства, полученные в виде вклада (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

Более подробно об этом разъяснено в письме Департамента налоговой политики Минфина РФ от 30 апреля 2004 г. № 04-02-05/1/34. В частности, в нем говорится, что порядок оплаты акций акционерного общества при их размещении установлен Федеральным законом от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Согласно пункту 3 статьи 34 вышеупомянутого закона денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик. При этом величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Налоговый учет передачи имущества в уставный капитал организации осуществляется в соответствии с главой 25 НК РФ. Основной целью налогового учета основных средств является правомерное включение амортизации в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы.

Учет при передаче имущества в уставный капитал для целей налогообложения осуществляется с учетом следующих особенностей:

1) не признается прибылью (убытком) налогоплательщика-эмитента разница между номинальной стоимостью размещаемых акций (долей, паев) и стоимостью получаемого имущества (включая денежные средства), имущественных прав, при размещении налогоплательщиком эмитированных им акций (долей, паев);

2) не признается прибылью (убытком) налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) разница между стоимостью вносимых в качестве оплаты имущества, имущественных прав и номинальной стоимостью приобретаемых акций (долей, паев).

При этом стоимость приобретаемых акций для целей налогового учета признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Основные средства, полученные в виде вклада (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения принимаются по остаточной стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

Внесение основных средств в уставный капитал организации связано с встречным обязательством, возникающим у получающей стороны передать взамен соответствующие акции, которые для целей налогового учета признаются равными остаточной стоимости передаваемых основных средств. При этом для целей налогового учета данный обмен признается эквивалентным, в виду чего не возникает прибыли. Остаточная стоимость должна определяться по данным налогового учета у стороны, передающей основные средства.

Если организация в условиях действия главы 25 НК РФ вводит в эксплуатацию объект основных средств, капитальные вложения по которому производились еще до 2002 года, то в составе первоначальной стоимости учитывается вся сумма фактических расходов, понесенных налогоплательщиком до 2002 года, отраженная в соответствии с действовавшими до 2002 года правилами бухгалтерского учета на счете учета капитальных вложений.

При приобретении (создании) имущества с использованием бюджетных средств целевого финансирования амортизация начисляется на стоимость имущества, приобретенного (созданного) налогоплательщиком за счет собственных средств.

Под иным аналогичным целевым финансированием следует понимать полученные налогоплательщиком, не учитываемые у него в момент получения в качестве доходов при определении налоговой базы средства целевого финансирования и целевые поступления, определенные соответственно подпунктом 14 пункта 1 и пунктом 2 ста-

тьи 251 НК РФ, а также средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Законом № 95-ФЗ.

Согласно статье 259 НК РФ начисление амортизации производится исходя из срока полезного использования, определяемого налогоплательщиком в соответствии со статьей 258 НК РФ.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком на дату ввода в эксплуатацию объекта основных средств в пределах сроков, установленных Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1. При этом дополнительного обоснования выбора того или иного конкретного срока эксплуатации, принятого для объекта в рамках установленных амортизационной группой сроков, не требуется.

Если основное средство не поименовано ни в одной из амортизационных групп, установленных Классификацией основных средств, то налогоплательщик устанавливает срок полезного использования на основании рекомендаций завода-изготовителя или в соответствии с техническими условиями. Применение налогоплательщиком в целях исчисления амортизации сроков, установленных самостоятельно, законодательством о налогах и сборах не предусматривается.

Амортизация по объектам основных средств исчисляется исходя из первоначальной (остаточной) стоимости, срока полезного использования и метода начисления амортизации, выбранного налогоплательщиком из двух.

При этом по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, могут быть установлены как различный срок эксплуатации по каждому объекту, так и метод начисления амортизации (линейный или нелинейный).

Выбранный организацией метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации.

При применении нелинейного метода месяцем, в котором остаточная стоимость фиксируется как базовая, является месяц, следующий за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет величины, равной или меньшей 20 процентов от первоначальной стоимости.

В случае принятия налогоплательщиком решения о применении повышенного коэффициента в соответствии с пунктом 7 статьи 259 НК РФ для отдельных единиц основных средств, работающих в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, следует иметь в виду, что общий коэффициент по условиям работы не может быть более 2.

Если в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности работает основное средство, приобретаемое (передаваемое) налогоплательщиком по лизингу, то налогоплательщик может применять или коэффициенты, предусмотренные по договору лизинга, или повышающие коэффициенты по условиям эксплуатации объекта. Такой подход определяется требованием указанной нормы применения коэффициентов по лизингу и по условиям эксплуатации только к основной норме амортизации.

При этом для сторон договора лизинга транспортных средств (легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, имеющих первоначальную стоимость соответственно более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб.) повышающий коэффициент в размере, не превышающем 3, применяется одновременно с коэффициентом 0,5.

Если организация заявила в учетной политике для целей налогообложения на налоговый период о применении понижающего коэффициента, предусмотренного пунктом 10 статьи 259 НК РФ, то она не может отказаться от его использования в течение всего налогового периода.

По основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002, в соответствии со статьей 322 НК РФ амортизация начисляется исходя из их остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования.

При определении восстановительной стоимости и сумм амортизации, исходя из которых определяется остаточная стоимость для целей налогообложения, используются данные о восстановительной стоимости и суммах амортизации, числящихся в бухгалтерском учете и сформированных по правилам, действовавшим до 01.01.2002 с учетом ограничений, установленных абзацем пятым пункта 1 статьи 257 НК РФ.

Если срок фактической амортизации по состоянию на 1 января 2002 г. превысил срок эксплуатации, установленный налогоплательщиком на основании Классификации основных средств, то остаточная стоимость таких основных средств подлежит включению в состав расходов в целях налогообложения равномерно в течение срока, определенного организацией самостоятельно, но не менее 84 месяцев.

Следует иметь в виду, что положения статьи 259 НК РФ по отношению к порядку начисления амортизации по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г., применяются в соответствии с пунктами 4

и 5 статьи 259 НК РФ только в части определения норм амортизации. При этом при применении нелинейного метода организация вправе при достижении остаточной стоимости основного средства до размера, не превышающего 20% от восстановительной стоимости объекта основных средств, сформированной на 1 января 2002 г., с учетом ограничений, предусмотренных статьей 257 НК РФ, предусмотреть списание остаточной стоимости равномерно в течение оставшегося срока эксплуатации.

Амортизация по объектам амортизируемого имущества начисляется и учитывается в целях налогообложения в уменьшение налоговой базы до полного списания стоимости объекта или до выбытия объекта из состава амортизируемого имущества по любым основаниям (продажа, ликвидация и т.п.).

При начислении амортизации по амортизируемому имуществу, введенному в эксплуатацию до 1 января 2002 г., следует иметь в виду, что в соответствии с пунктом 5 статьи 252 НК РФ суммы, единовременно отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов.

Если организация начисляет амортизацию по амортизируемому имуществу в период, когда оно не используется для ведения деятельности, (то есть оно не исключается из состава амортизируемого имущества), направленной на получение дохода, то суммы начисленной амортизации не могут уменьшать размер налоговой базы по налогу на прибыль.

Амортизация по основным средствам, используемым для ремонта основных средств, для освоения природных ресурсов, в процессе ведения НИОКР и иным видам расходов, указанных в пункте 1 статьи 253 НК РФ, учитывается обособленно и включается в состав расходов по указанным видам, которые учитываются в целях налогообложения в специально предусмотренном порядке, в частности, предусмотренном статьями 260, 261 и 262 НК РФ.

Амортизационные группы

В соответствии со статьей 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в следующие амортизационные группы:

– первая группа – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

– вторая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

– третья группа – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

– четвертая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

– пятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

– шестая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

– седьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

– восьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

– девятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

– десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством Российской Федерации (Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»).

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со статьей 257 НК РФ.

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

При этом на основании Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ по основным средствам, введенным в эксплуатацию налогоплательщиком в период до 31 января 1998 года, положения пункта 8 статьи 258 НК РФ в части обязательности выполнения условия документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию не применяются.

Для отнесения объектов основных средств к амортизируемому имуществу в соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ необходимо выполнение нескольких условий.

1. В качестве основного условия отнесения имущества к амортизируемому является принадлежность этого имущества налогоплательщику на праве собственности, приобретенном в установленном законом порядке.

Исключение составляет лизинговое имущество, числящееся на балансе лизингополучателя.

Для унитарных предприятий (статья 113 ГК РФ) определено, что к амортизируемому имуществу также относится имущество, закрепленное за предприятием на праве оперативного управления (статья 115 ГК РФ) или хозяйственного ведения (статья 114 ГК РФ). ГК РФ предусмотрено, что в хозяйственное ведение и оперативное управление имущество передается только унитарным предприятиям.

2. Основные средства должны использоваться для извлечения дохода (для производства и реализации продукции (работ, услуг) или для управления организацией).

В случаях, предусмотренных пунктом 3 статьи 256 НК РФ, основные средства исключаются из состава амортизируемого имущества.

3. Первоначальная стоимость имущества должна быть более 10 000 руб. и срок полезного использования более 12 месяцев. Первоначальная стоимость амортизируемого имущества определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм возмещаемых налогов, в частности, возмещаемого в соответствии с нормами главы 21 НК РФ налога на добавленную стоимость. Порядок формирования первоначальной стоимости амортизируемого имущества определен статьей 257 НК РФ. В случае, если при сооружении, изготовлении, доставке и доведении объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, налогоплательщик использует сырье, комплектующие, полуфабрикаты и иные материальные ценности или потребляет работы, услуги собственного производства (то есть использует для этих целей часть товарной продукции или работы, услуги, которые одновременно оказываются на сторону), то оценка этой продукции, результатов этих работ или услуг собственного производства осуществляется исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со статьей 319 НК РФ.

При отнесении к амортизируемому имуществу объектов основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г., необходимо учесть восстановительную стоимость с учетом 30% ограничения по увеличению восстановительной стоимости при переоценке, проводимой организацией в 2001 году. Если указанная стоимость составляет более 10 000 руб., подобные объекты относятся к амортизируемому имуществу. Для отнесения имущества к амортизируемому степень износа основного средства значения не имеет. Если основное средство было приобретено в 2001 году, то дооценка (увеличение стоимости), осуществленная в 2001 году, для формирования восстановительной стоимости подобных объектов для целей налогообложения не учитывается.

Методы и порядок расчета сумм амортизации

В соответствии со статьей 259 НК РФ организации начисляют амортизацию одним из следующих методов с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется организациями ежемесячно в порядке, установленном настоящей статьей. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект был из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям.

Организации применяют линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую – десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.

К остальным основным средствам они вправе применять один из методов, указанных в пункте 1 статьи 259.

Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = [1/n] \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = [2/n] \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

- 1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

- 2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизована или иначе преобразована таким образом, что в соответствии со статьей 55 настоящего Кодекса налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

1) амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией — с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация;

2) амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

При этом положения настоящего пункта не распространяются на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Для амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации налогоплательщик, у которого данное основное средство должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга), вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент, указанный в настоящем пункте, только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств. В целях настоящей главы под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной норме амортизации, выбранной самостоятельно, специальный коэффициент, но не выше 2.

Налогоплательщики, передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом договора лизинга, заключенного до 1 января 2002 года, вправе начислять амортизацию по этому имуществу с применением методов и норм, существовавших на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 тысяч рублей и 400 тысяч рублей, основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5.

Организации, получившие (передавшие) указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации (с учетом применяемого налогоплательщиком по такому имуществу коэффициента) со специальным коэффициентом 0,5.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных настоящей статьей по решению руководителя организации—налогоплательщика, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

При реализации амортизируемого имущества налогоплательщиками, использующими пониженные нормы амортизации, перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против норм, предусмотренных настоящей статьей, в целях налогообложения не производится.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии с настоящей главой, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Очень часто возникает вопрос о начислении амортизации на ремонтируемое оборудование. В письме ФНС России от 27 сентября 2004 г. № 02-5-11/162@ сказано, что ремонт является составляющей частью технологического процесса, направленной на поддержание объектов основных средств в работоспособном состоянии. Поэтому сумма амортизации, которая начислена в период ремонта, должна рассматриваться как затраты, связанные с деятельностью, направленной на получение дохода (пункт 1 статьи 252 НК РФ). Поэтому временный простой из-за устранения неисправностей не является основанием для приостановления начисления амортизации.

Если организация владеет имуществом, стоимость которого полностью списана в налоговом учете, но фактически основное средство участвует в производстве, расходы на ремонт также показываются при расчете прибыли. Так как вышесказанное в равной степени относится как к оборудованию, имеющему остаточную стоимость, так и к полностью амортизированному.

Для того чтобы иметь все основания для начисления амортизации, необходимо правильно оформить все документы. Сначала необходимо создать комиссию, в состав которой входят руководитель и главный инженер, а если такой должности на предприятии не существует, то начальник хозяйственного отдела, завхоз и т.п. Комиссия издает заключение, где зафиксирована неисправность объекта основных средств с инвентарным номером и прочими данными, принятого к бухгалтерскому учету. При этом необходимо подробно описать характер поломки с использованием специальных технических терминов.

Далее необходимо издать письменный приказ: привести данное основное средство (здесь нужно повторно изложить информацию об объекте) в рабочее состояние посредством текущего ремонта. Для этого можно использовать форму № ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение...». Она заполняется и при передаче основного средства на сторону (для того чтобы показать, что из производственного цеха объект выбыл). Так же необходимо еще выписать накладную на передачу. В ней представитель ремонтной фирмы распишется, и будет доказательство, что он получил имущество. После успешного завершения работ надо оформить бланк № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных основных средств». Все сведения о направлении имущества на ремонт и возвращении его к работе необходимо отразить в инвентарной карточке.

Организациям с сезонным характером работы свойственна работа в течение нескольких месяцев в году и простой в остальной период, однако далеко не все организации, имеющие такой график работы, могут правомерно отнести себя к сезонным. Постановлением Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 утвержден Перечень сезонных отраслей и видов деятельности.

Порядок исчисления и отнесения на расходы сумм амортизации основных средств организаций с сезонным характером работы для целей бухгалтерского и налогового учета существенно различается.

Если ПБУ 6/01 предусматривает, что по основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году, то Налоговый кодекс такого исключения не делает.

Так, пункт 2 статьи 259 констатирует, что амортизация для целей налогообложения определяется налогоплательщиками ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Эта и другие статьи НК РФ не содержат оговорки относительно особенностей отнесения к расходам амортизации по основным средствам организаций с сезонным характером работы.

Более того, согласно пункту 3 статьи 256 НК РФ, если объекты основных средств по решению руководства организации переводятся на консервацию на время, когда они не используются в связи с сезонностью работ, и продолжительность консервации свыше трех месяцев, они исключаются из состава амортизируемого имущества. При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Таким образом, при сезонном характере производства амортизация по основным средствам в налоговом учете должна начисляться ежемесячно. Ввиду того, что налоговая база по налогу на прибыль формируется нараста-

ющим итогом с начала года, произведенные расходы будут уменьшать налоговую базу того отчетного периода, когда организация будет получать доход.

Расходы на ремонт

В соответствии со статьей 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Эта статья применяется также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ.

Классификация видов ремонта основных средств в налоговом учете приведена в пункте 2 статьи 257 Налогового кодекса РФ. Порядок учета расходов на ремонт основных средств определен статьями 260 и 324 Налогового кодекса РФ.

Расходы на ремонт основных средств относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Для целей налогообложения они признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были осуществлены, в размере фактических затрат (п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ).

В случае, если в соответствии с нормативными документами в бухгалтерском учете расходы на ремонт основного средства отнесены к текущим расходам на капитальный ремонт, а в налоговом учете — к расходам на модернизацию, то в налоговом учете данные расходы группируются в отдельном регистре по учету расходов на модернизацию объекта основных средств. Несмотря на то, что указанные расходы относятся к косвенным, в составе текущих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль отчетного периода, они не учитываются. Об этом сказано в пункте 5 статьи 270 Налогового кодекса РФ. Эти расходы увеличивают первоначальную стоимость модернизированного объекта основных средств и учитываются для целей налогообложения через амортизационные отчисления (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Налоговый учет расходов на ремонт при отсутствии доходов существенно отличается от бухгалтерского учета.

Если в отчетном периоде у организации не было дохода (например, если не завершен производственный цикл выпуска готовой продукции), то:

1) вся сумма прямых расходов на производство распределяется между остатками незавершенного производства (НЗП) и готовой продукцией; в текущем периоде прямые расходы не признаются;

2) вся сумма косвенных расходов признается в периоде их осуществления и формирует убыток отчетного периода.

МНС России разъяснило в письме от 10 сентября 2002 г. № 02-5-11/202-АД088, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает распределения косвенных расходов между видами деятельности, за исключением видов деятельности, по которым в соответствии со статьей 274 Кодекса отдельно исчисляется налоговая база по налогу на прибыль.

Вся сумма косвенных расходов, признанных в отчетном периоде, подлежит признанию независимо от того, был ли получен доход по какому-либо из видов деятельности, вплоть до отсутствия в этом отчетном периоде доходов по всем видам деятельности.

При осуществлении организацией видов деятельности, указанных в статье 274 Налогового кодекса РФ, налоговый учет расходов на ремонт ведется по видам деятельности. Данное положение распространяется и на деятельность обслуживающих производств и хозяйств. На это указано в письме Минфина России от 7 октября 2003 г. № 04-02-05/3/75.

Различия в списании расходов на ремонт основных средств приводят к возникновению в бухгалтерском учете налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств (п. 12, 15 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н). При выбытии основного средства соответствующее начисленное отложенное налоговое обязательство списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в последующих отчетных периодах. В бухгалтерском учете отчетного периода они отражаются обособленно – в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница (п. 13 ПБУ 18/02).

Расходы на содержание, техническое обслуживание и ремонт основных средств, учитываемые при налогообложении, должны быть оформлены первичными унифицированными документами (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ):

- материалов – лимитно-заборная карта (форма № М-8) или требование-накладная (форма № М-11), утвержденные постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а;
- использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда – табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (формы № Т-12, № Т-13), расчетные и платежные ведомости (формы № Т-49, № Т-51, № Т-53), утвержденные постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26;
- основных средств – акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3), утвержденный постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7.

Налоговый учет арендованных основных средств

Получение имущества в аренду

При передаче имущества в аренду право собственности на это имущество остается у арендодателя. В этой связи по общему правилу имущество, являющееся предметом договора аренды, продолжает числиться на балансе у арендодателя. Арендатор же принимает указанное имущество к учету на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды.

Аналитический учет по счету 001 ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Если арендованное имущество используется арендатором при осуществлении деятельности по производству и реализации товаров (работ, услуг), то арендная плата, уплачиваемая арендатором в соответствии с условиями договора аренды, включается в состав расходов по обычным видам деятельности и отражается на счетах учета затрат (20, 26, 44).

В соответствии со статьями 170–172 НК РФ для применения налоговых вычетов по НДС необходимо выполнение следующих условий:

- приобретаемые товары (работы, услуги) должны быть предназначены для осуществления деятельности (операций), облагаемой НДС;
- приобретаемые товары (работы, услуги) должны быть приняты к учету;
- суммы налога должны быть уплачены поставщику;
- суммы НДС, предъявляемые к вычету, должны подтверждаться надлежащим образом оформленным счетом-фактурой поставщика товаров (работ, услуг).

Таким образом, суммы НДС, уплачиваемые арендатором по расходам, связанным с арендой имущества, могут быть предъявлены им к вычету при условии, что арендованное имущество используется для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

Если арендатор осуществляет деятельность, освобожденную от НДС в соответствии со статьей 149 НК РФ, то суммы «входного» НДС к вычету у него не принимаются, а включаются в состав расходов, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль.

Если арендатор не является плательщиком НДС либо освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, то суммы «входного» НДС у него к вычету не принимаются, а включаются в стоимость приобретаемых им товаров (работ, услуг). В этом случае у арендатора вообще нет необходимости выделять уплачиваемые им в составе расходов суммы НДС и отражать их отдельно на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Если в соответствии с условиями договора арендная плата уплачивается арендатором денежными средствами, то порядок применения налоговых вычетов будет зависеть от порядка расчетов, установленного договором аренды.

При ежемесячном перечислении арендной платы вычет «входного» НДС производится на более позднюю из двух дат:

- день перечисления арендной платы за месяц;
- последний день месяца, за который произведена оплата.

При этом зачет НДС возможен только при наличии счета-фактуры арендодателя, оформленного в установленном порядке.



ПРИМЕР ООО «Заря» арендует помещение у предприятия ООО «Вектор». Сумма арендной платы – 11 800 руб. в месяц (в том числе НДС 18% – 1800 руб.). В соответствии с условиями договора арендная плата перечисляется ООО «Заря» ежемесячно в срок не позднее 15-го числа текущего месяца.

Арендная плата за январь 2007 г. была перечислена ООО «Заря» 15 января 2007 г. Счет-фактура на сумму арендной платы за январь был получен от ООО «Вектор» 31 января 2007 г.

В рассматриваемой ситуации ООО «Заря» предъявляет сумму НДС в размере 1800 руб. к вычету в январе 2007 г. Счет-фактура, полученный от ООО «Вектор», регистрируется в книге покупок ООО «Заря» в январе.



ПРИМЕР ООО «Заря» арендует помещение у предприятия ООО «Вектор». Сумма арендной платы – 11 800 руб. в месяц (в том числе НДС 18% – 1800 руб.). В соответствии с условиями договора арендная плата перечисляется ООО «Заря» ежемесячно в срок не позднее 15-го числа текущего месяца.

Арендная плата за январь 2007 г. была перечислена ООО «Заря» 5 февраля 2007 г. Счет-фактура на сумму арендной платы за январь был получен от ООО «Вектор» 31 января 2007 г.

В рассматриваемой ситуации ООО «Заря» предъявляет сумму НДС по арендной плате за январь в размере 1800 руб. к вычету в феврале 2007 г. Счет-фактура, полученный от ООО «Вектор», регистрируется в книге покупок ООО «Заря» также в феврале.

Если арендная плата перечисляется арендатором авансом (вперед за несколько месяцев), то суммы уплаченного НДС принимаются к вычету у арендатора не одновременно, а только по мере наступления тех месяцев, к которым относится арендная плата. Такой порядок применения налоговых вычетов обусловлен тем, что в соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ суммы «входного» НДС по приобретаемым услугам принимаются к вычету только после принятия этих услуг к учету, то есть только после фактического оказания услуги.



ПРИМЕР ООО «Заря» арендует помещение у предприятия ООО «Вектор». Сумма арендной платы – 11 800 руб. в месяц (в том числе НДС 18% – 1800 руб.). В соответствии с условиями договора арендная плата перечисляется ООО «Заря» ежемесячно в срок не позднее 15-го числа текущего месяца.

Арендная плата за январь-март 2007 г. была перечислена ООО «Заря» 10 января 2007 г. Счет-фактура на сумму арендной платы за январь был получен от ООО «Вектор» 31 января 2007 г., за февраль – 28 февраля, за март – 29 марта.

В рассматриваемой ситуации ООО «Заря» предъявляет сумму НДС по арендной плате за январь в размере 1800 руб. к вычету в январе 2007 г., по арендной плате за февраль – в феврале, по арендной плате за март – в марте. Счета-фактуры, полученные от ООО «Вектор», регистрируются в книге покупок ООО «Заря» в эти же сроки.

Если арендная плата уплачивается арендатором на условиях отсрочки платежа, то сумма НДС по арендной плате принимается к вычету только после фактической уплаты арендатором причитающихся в соответствии с договором сумм.

Достаточно часто на практике по соглашению сторон в счет арендной платы арендатор выполняет для арендодателя какие-либо работы (оказывает какие-либо услуги).

Такой порядок внесения арендной платы может быть оформлен различными способами. Гражданское законодательство в этом вопросе предоставляет сторонам огромную свободу выбора. При этом от способа оформления отношений между арендатором и арендодателем будет зависеть порядок исчисления НДС обеими сторонами, в том числе и порядок применения арендатором налоговых вычетов в отношении сумм НДС по арендной плате.

Так, например, в самом договоре аренды может быть оговорено, что в счет арендной платы за определенный период времени арендатор выполняет капитальный ремонт арендованного имущества. В этом случае датой оплаты будет считаться дата фактического выполнения арендатором ремонтных работ (дата подписания сторонами акта сдачи-приемки выполненных работ). Соответственно именно в этот момент арендатор получит право на вычет сумм «входного» НДС по арендной плате (при выполнении всех остальных условий, необходимых для зачета НДС).

В то же время стороны могут оформить свои отношения иначе, заключив между собой помимо договора аренды, предусматривающего внесение арендной платы денежными средствами, отдельный договор на выполнение капитального ремонта, в котором арендатор будет выступать в качестве подрядчика (исполнителя), а арендодатель – в качестве заказчика. После выполнения арендатором своих обязательств по договору на выполнение капитального ремонта и подписания сторонами соответствующего акта сдачи-приемки работ обязательство арендодателя по оплате выполненных работ и обязательство арендатора по выплате арендной платы погашаются путем проведения зачета взаимных требований. При таком варианте оформления отношений арендатор получает право на вычет «входного» НДС по арендной плате в том периоде, в котором сторонами будет произведен взаимозачет.

Кроме того, стоимость выполненных арендатором в счет арендной платы работ (услуг) сама по себе является объектом обложения НДС независимо от того, каким образом сторонами оформлено соответствующее соглашение о зачете стоимости выполненных работ (услуг) в счет арендной платы. Соответственно у арендатора возникает обязанность начислить и уплатить в бюджет НДС со стоимости выполненных им работ (оказанных услуг). При этом дата возникновения этой обязанности будет зависеть от применяемого арендатором метода учета выручки для целей исчисления НДС (по отгрузке либо по оплате).



ПРИМЕР ООО «Заря» (арендатор) арендует нежилое помещение у ООО «Вектор» (арендодатель). Арендная плата в соответствии с условиями договора – 11800 руб. в месяц (в том числе НДС – 1800 руб.).

Стороны подписали дополнительное соглашение к договору аренды, в соответствии с которым в счет арендной платы за январь–сентябрь 2005 г. ООО «Заря» осуществляет капитальный ремонт арендованного помещения.

Ремонт был выполнен ООО «Заря» в апреле 2007 г. Акт приемки выполненных работ был подписан сторонами 25 апреля 2007 г. Стоимость ремонта составила 106 200 руб. ($11\,800 \times 9 = 106\,200$), в том числе НДС 18% – 16200 руб.

В рассматриваемой ситуации сумма арендной платы за январь – сентябрь 2007 г. считается уплаченной ООО «Заря» в апреле 2007 г. Соответственно в апреле 2007 г. ООО «Заря» получает право зачесть сумму «входного» НДС по арендной плате за январь–апрель 2007 г. (при условии выполнения всех остальных требований, предусмотренных НК РФ). НДС по арендной плате за май–сентябрь 2007 г. будет зачитываться ООО «Заря» постепенно по мере наступления тех месяцев, к которым относится арендная плата.

Одновременно у ООО «Заря» возникает обязанность исчислить и уплатить в бюджет НДС со стоимости выполненных им ремонтных работ.

Если ООО «Заря» определяет выручку для целей исчисления НДС «по отгрузке», то стоимость выполненных им работ без учета НДС в размере 90 000 руб. включается в налоговую базу за апрель. Соответственно сумма НДС со стоимости выполненных работ в размере 16200 руб. уплачивается ООО «Заря» в бюджет в срок до 20 мая (если ООО «Заря» уплачивает НДС ежемесячно) или 20 июля (если ООО «Заря» уплачивает НДС ежеквартально).

Если ООО «Заря» определяет выручку для целей исчисления НДС «по оплате», то в апреле в налоговую базу по НДС будет включаться только стоимость оплаченных работ в размере, равном арендной плате за январь–апрель 2007 г., то есть в налоговую базу за апрель будет включена стоимость выпол-

ненного ремонта в размере 40 000 руб. Соответственно по итогам апреля ООО «Заря» обязано будет уплатить в бюджет сумму НДС в размере 7200 руб. В дальнейшем, в мае–сентябре 2007 г., ежемесячно в налоговую базу по НДС у ООО «Заря» будет включаться стоимость оплаченных работ в размере, равном арендной плате за месяц без учета НДС (10 000 руб.).

Если арендатор не является плательщиком НДС либо освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, то суммы «входного» НДС, уплачиваемые им по затратам, связанным с осуществлением капитальных вложений в арендованное имущество, к вычету у него не принимаются, а учитываются в стоимости произведенных затрат. Если арендатор является плательщиком НДС, то суммы «входного» НДС, уплаченные им по расходам, связанным с осуществлением капитальных вложений в арендованное имущество, учитываются обособленно на счете 19 до момента списания произведенных капитальных вложений со счета 08. Если капитальные вложения в арендованное имущество принимаются арендатором к учету в составе собственных основных средств, то в момент принятия их к учету на счете 01 арендатор получает право на вычет сумм «входного» НДС (п. 6 ст. 171 и п. 1 и 5 ст. 172 НК РФ) при условии выполнения всех остальных требований, необходимых для применения налоговых вычетов. Согласно главе 21 НК РФ вычетам подлежат суммы «входного» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ, суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. При этом вычеты указанных сумм налога производятся по мере уплаты в бюджет НДС, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

В соответствии с пунктом 3 статьи 161 НК РФ при аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества арендаторы признаются налоговыми агентами и на них возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, выплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС. Налоговая база при этом определяется налоговым агентом как сумма арендной платы с учетом НДС.

Возникновение обязанностей налогового агента по НДС не обусловлено наличием у арендатора статуса плательщика НДС, поэтому налоговыми агентами являются все арендаторы указанного выше имущества, даже те, которые сами плательщиками НДС не являются либо освобождены от обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Согласно пункту 3 статьи 161 НК РФ обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют государственное имущество непосредственно у органов государственной власти и управления и (или) органов местного самоуправления. Если арендодателем является организация, у которой государственное имущество, являющееся предметом договора аренды, находится в хозяйственном ведении либо оперативном управлении, то у арендатора не возникает обязанностей налогового агента по НДС. В этом случае арендатор всю сумму арендной платы вместе с НДС перечисляет организации-арендодателю, которая в свою очередь самостоятельно осуществляет расчеты по НДС с бюджетом.

Если налоговый агент является плательщиком НДС, то в соответствии с пунктом 3 статьи 171 НК РФ суммы налога, удержанные им из доходов арендодателя и уплаченные в бюджет, подлежат зачету (возмещению) в установленном порядке при условии использования арендованного имущества для осуществления деятельности, облагаемой НДС. Для правомерного вычета сумм НДС, удержанных из доходов арендодателя, необходимо одновременное выполнение двух условий:

- сумма налога должна быть уплачена арендатором – налоговым агентом в бюджет;
- услуга по предоставлению имущества в аренду должна быть оказана. Это означает, что при уплате арендной платы авансом в счет будущих периодов суммы НДС принимаются к вычету по мере наступления тех периодов, к которым относится арендная плата.

Обязательным условием для применения налоговых вычетов является наличие счета-фактуры, потому что у арендаторов государственного имущества, являющихся плательщиками НДС, зачастую возникает вопрос о необходимости выписки счета-фактуры на сумму арендной платы. Следует отметить, что ни НК РФ, ни Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, ут-

вержденные постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914, не обязывают налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов, выписывать какие-либо счета-фактуры и регистрировать их в книге покупок и в книге продаж. Более того, формулировка пункта 1 статьи 172 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами в порядке, предусмотренном статьей 161 НК РФ, и перечисленных ими в бюджет, может производиться без счетов-фактур на основании любых иных документов, подтверждающих факт удержания и уплаты налога.

Если арендатор — налоговый агент является плательщиком НДС, но арендуемое имущество используется им для осуществления операций, освобождаемых от НДС по статье 149 НК РФ, или для осуществления операций, местом реализации которых не признается территория РФ, то суммы НДС, уплаченные им в бюджет в качестве налогового агента, к вычету не принимаются, а включаются в состав расходов, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль (п. 2 ст. 170 НК РФ).

Если арендатор — налоговый агент не является плательщиком НДС либо освобожден от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, то суммы НДС, уплаченные им в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента, к вычету не принимаются, а учитываются в составе арендной платы (относятся за счет тех же источников, что и сама арендная плата) (п. 6 ст. 170 НК РФ).

Налог на прибыль

При решении вопроса о включении тех или иных затрат арендатора в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, следует в первую очередь руководствоваться нормами статьи 252 НК РФ. Согласно пункту 1 статьи 252 расходами для целей налогообложения признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Учитывая изложенное, для правомерного включения расходов арендатора, связанных с арендой имущества, в состав расходов, принимаемых для целей налогообложения, первоочередное значение имеет направление использования арендованного имущества.

Если имущество используется арендатором для осуществления любой деятельности, имеющей целью получение дохода, то арендная плата за это имущество включается в состав расходов, принимаемых для целей налогообложения (п. 10 ст. 264 НК РФ).

Если организация—арендатор несет расходы по ремонту арендованного имущества, то ей следует в целях исчисления налога на прибыль принимать во внимание нормы статьи 260 НК РФ. При этом следует учитывать, что расходы по ремонту арендованного имущества могут включаться в состав затрат арендатора, принимаемых для целей налогообложения, при одновременном выполнении двух условий:

- арендованное имущество используется арендатором для осуществления деятельности, направленной на получение дохода;
- обязанность производить соответствующий ремонт за свой счет возлагается законом либо договором аренды именно на арендатора.

Согласно пункту 1 статьи 324 НК РФ в аналитическом учете налогоплательщик должен формировать сумму расходов на ремонт с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением ремонта собственными силами, а также с учетом затрат по оплате работ, выполненных сторонними силами.

Для того чтобы не вести отдельный налоговый учет расходов на ремонт основных средств, организации следует при ведении бухгалтерского учета обеспечить отдельный аналитический учет таких расходов. В этом случае для целей налогового учета сумма фактических расходов на ремонт будет приниматься на основании справок бухгалтера, составленных по данным бухгалтерского учета.

Передача имущества в аренду

После передачи имущества в аренду право собственности на него остается у арендодателя. Поэтому по общему правилу имущество, переданное в аренду, продолжает учитываться на балансе у арендодателя. Исключением из общего правила являются аренда предприятия и финансовая аренда (лизинг).

Имущество по договору аренды предприятия в целом как имущественного комплекса всегда учитывается на балансе арендатора. При заключении договора финансовой аренды лизинговое имущество может учитываться как на балансе арендодателя (лизингодателя), так и на балансе арендатора (лизингополучателя) в зависимости от условий договора (п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н).

Имущество, передаваемое в текущую аренду, должно отражаться в бухгалтерском учете арендодателя обособленно. Это означает, что организация-арендодатель открывает на соответствующих счетах учета имущества отдельные субсчета для учета имущества, передаваемого в текущую аренду. Передача имущества арендатору отражается внутренней записью на счетах учета имущества:

Налог на добавленную стоимость

Согласно статье 146 Налогового кодекса РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признаются объектами обложения НДС. Таким образом, реализация на территории РФ услуг по предоставлению в аренду имущества подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке.

В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налогооблагаемая база по НДС у арендодателя определяется исходя из стоимости оказанных услуг (сумма арендной платы), без НДС. Дата возникновения обязанности по уплате НДС в бюджет определяется арендодателем в зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения: либо по мере отгрузки товаров (работ, услуг) и предъявления расчетных документов, либо по мере оплаты покупателем оказанных услуг. В случае если арендодатель не определил в учетной политике, какой способ момента определения налоговой базы он будет использовать для целей исчисления и уплаты НДС, то применяется момент определения налоговой базы «по отгрузке» (п. 12 ст. 167 НК РФ).

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 167 НК РФ для арендодателя, утвердившего в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и предъявления покупателю расчетных документов, момент определения налоговой базы в целях исчисления НДС определяется как день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

Таким образом, датой возникновения облагаемого НДС оборота будет являться последний день каждого месяца в течение всего срока договора аренды. А у тех арендодателей, которые определяют выручку для целей налогообложения «по оплате», облагаемый оборот НДС возникает только по мере поступления денежных средств.

Договором аренды может быть предусмотрено предварительное внесение арендатором арендной платы. В этом случае операции по сдаче имущества в аренду облагаются НДС в соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ как операции по реализации услуг. Поскольку в налогооблагаемую базу включаются суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящего оказания услуг (ст. 162 НК РФ), у организации при получении предоплаты за аренду возникает обязанность по исчислению и уплате в бюджет НДС с суммы полученной предоплаты.

Часто на практике при заключении договора аренды недвижимости арендатор производит оплату коммунальных услуг на счет арендодателя. Поскольку коммунальные услуги оказываются арендатору не арендодателем, а сторонними организациями, арендодатель, по сути, оказывает арендатору лишь услуги по перечислению коммунальных платежей. Независимо от того, является или нет аренда предметом деятельности арендодателя, возмещение коммунальных расходов арендатором сверх суммы арендной платы рассматривается как возмездное оказание услуги арендатору по перечислению таких платежей и отражается в бухгалтерском учете как самостоятельная хозяйственная операция. Сумма превышения средств, полученных от арендатора, над фактическими затратами арендодателя должна учитываться им в составе доходов от обычных видов деятельности с использованием счета 90 «Продажи».

Главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ арендная плата в случае предоставления в аренду государственного или муниципального имущества не освобождена от обложения НДС. Так, в соответствии с п. 3 ст. 161 НК РФ при предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база по НДС определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы имущества.

В соответствии с данным положением НК РФ у налогоплательщиков НДС возникает очень много вопросов. Для того чтобы арендатор имущества, предоставленного ему в аренду, являлся налоговым агентом и уплачивал в бюджет соответствующую сумму НДС, необходимо одновременное выполнение двух условий:

- имущество, которое предоставляется арендатору, обязательно должно быть либо федеральным, либо имуществом субъектов РФ, либо муниципальным имуществом;
- арендодателем этого имущества в договоре должен быть либо орган государственной власти и управления, либо орган местного самоуправления (обычно такими органами являются комитеты по управлению государственным имуществом (КУГИ)).

Если хотя бы одно из этих двух условий не выполняется, то арендатор перечисляет арендодателю арендную плату вместе с НДС, который арендодатель уплачивает в бюджет в общеустановленном порядке.

В зависимости от того, на ком лежит обязанность уплачивать в бюджет НДС с суммы арендной платы, тот и должен выписывать счет-фактуру на сумму арендной платы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Следует иметь в виду, что эта льгота по НДС действует только при соблюдении следующих условий:

- иностранная организация – арендатор аккредитована в РФ. В качестве подтверждения может быть использовано разрешение на открытие представительства, выдаваемое Государственной регистрационной палатой;
- аналогичное освобождение предусмотрено национальным законодательством иностранного государства и фактически применяется в отношении граждан и юридических лиц РФ. Данный факт устанавливается МИД России совместно с МНС России и фиксируется путем внесения иностранного государства в перечень иностранных государств, в отношении граждан и организаций которых применяется освобождение от НДС при реализации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам и организациям (приложение к Приказу МИД России и МНС России от 13 ноября 2000 г. № 13747, № БГ-3-06/386);
- арендуемое помещение используется иностранной организацией для обеспечения функционирования ее отделения – в нем располагается исключительно офис, а коммерческая деятельность не ведется (не служит складом, магазином и т.п.). Подтверждающим документом может являться договор аренды, в котором указывается назначение арендуемого помещения.

Налог на прибыль

Для целей исчисления налога на прибыль, так же, как и для целей бухгалтерского учета, доходы арендодателя от сдачи имущества в аренду (за минусом НДС) включаются в состав внереализационных доходов на основании пункта 4 статьи 250 НК РФ или выручки от реализации в зависимости от того, является ли это предметом деятельности организации-арендодателя.

Арендодатель, применяющий для целей налогообложения кассовый метод учета доходов и расходов, доходы от сдачи имущества в аренду включает в состав доходов того отчетного периода, в котором арендодатель фактически получает эти доходы от арендатора. Кроме того, следует иметь в виду, что в состав доходов у арендодателей, применяющих кассовый метод учета доходов и расходов, включаются в том числе и авансовые платежи в счет оплаты услуг по сдаче имущества в аренду исходя из содержания подпункта 1 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Расходы арендодателей, связанные с содержанием переданного по договору аренды имущества, признаются только после их фактической оплаты. Следует иметь в виду, что в состав расходов у арендодателя включается амортизация только полностью оплаченного им амортизируемого имущества, которое он сдает в аренду (подп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Если арендодатель применяет для целей налогообложения метод начисления, то дата получения дохода зависит от того, являются ли доходы от сдачи имущества в аренду доходами от реализации или внереализационными доходами.

Так, если аренда является предметом деятельности организации-арендодателя, применяющей метод начисления, и доходы от сдачи имущества в аренду являются доходами от реализации, то датой получения доходов от аренды имущества будет признаваться день фактического оказания услуги (п. 3 ст. 271 НК РФ). При сдаче имущества в аренду, днем фактического оказания услуги следует считать последний день каждого месяца. Таким образом, доходы от сдачи имущества в аренду будут включаться в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в последний день каждого месяца в течение всего срока договора аренды.

Если аренда не является предметом деятельности организации-арендодателя, применяющей метод начисления, то доходы от аренды включаются в состав внереализационных доходов того отчетного периода, в котором в соответствии с условиями договора аренды должны осуществляться расчеты, либо на последний день отчетного (налогового) периода (подп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Кроме того, следует отметить, что в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ в состав доходов, учитываемых для целей налогообложения, арендодатель не должен включать авансовые платежи в счет оплаты услуг. Поэтому суммы, поступающие к арендодателю авансом, в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются до тех пор, пока не будет оказана услуга арендатору.

Расходы, связанные с содержанием переданного по договору аренды имущества, в т.ч. амортизация имущества, включаются в состав внереализационных расходов (п. 1 ст. 265 НК РФ). Дата признания внереализационных расходов при методе начисления определяется в соответствии со статьей 272 НК РФ.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ для организаций, предоставляющих на постоянной основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы отражаются в составе расходов, связанных с производством и реализацией услуг.

2.1.3. Налог на имущество

С 2004 года уплата налога на имущество предприятий осуществляется в соответствии с главой 30 НК РФ.

Налогоплательщиками налога признаются российские организации, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности.

Кроме того, не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы), имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Рос-

сией Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.



ПРИМЕР По состоянию на 1 января 2007 года в ООО «Заря» на балансе учитываются следующие основные средства:

1. Основные средства, по которым начисляется амортизация. Первоначальная (восстановительная) стоимость составляет 750 000 рублей. Сумма начисленной амортизации – 50 000 рублей. Остаточная стоимость – 700 000 рублей.

2. Основные средства, по которым не начисляется амортизация. Первоначальная стоимость 75 000 рублей. Срок полезного использования – 5 лет. Срок эксплуатации на 1 января 2007 года – 1 год.

Остаточная стоимость объектов основных средств, по которым начисляется амортизация, по состоянию на 1-ое число каждого из месяцев составила:

на 1 февраля 2007 г. – 710 000 рублей.

на 1 марта 2007 г. – 716 000 рублей.

на 1 апреля 2007 г. – 705 000 рублей.

По объекту основных средств, по которому не начисляется амортизация, остаточная стоимость для ее включения в налоговую базу определяется на начало и конец отчетного периода:

на 1 января 2007 г. 60 000 руб. $(75\ 000\ \text{руб.} - (75\ 000\ \text{руб.} / 60\ \text{мес.} \times 12\ \text{мес.}))$,

на 1 апреля 2007 г. 56 250 руб. $(75\ 000\ \text{руб.} - (75\ 000\ \text{руб.} / 60\ \text{мес.} \times 15\ \text{мес.}))$

Таким образом, показатель средней стоимости имущества за 1 квартал 2007 г. составит $766\ 812,50\ \text{руб.} ((700\ 000 + 60\ 000) + (710\ 000 + 60\ 000) + (716\ 000 + 60\ 000) + (705\ 000 + 56\ 250)) / 4$.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, указанного в пункте 2 статьи 375 НК РФ, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела. Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплату

та налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику – участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению у учредителя доверительного управления.

Согласно статье 379 НК РФ налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

При этом законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки согласно п. 1 статьи 380 устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента. Кроме того, допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

От уплаты налога на имущество в соответствии со статьей 381 НК РФ освобождаются:

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

2) религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, – в отношении имущества, используемого ими 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 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов, – в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими 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, детям-инвалидам и их родителям;

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

5) организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

6) утратил силу (Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ);

7) утратил силу (Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ);

8) утратил силу (Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ);

9) организации – в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

10) организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

11) организации – в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергоснабжения, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации;

12) организации – в отношении космических объектов;

13) имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

14) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

15) имущество государственных научных центров;

16) утратил силу (Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ);

17) организации – в отношении имущества, учитываемого на балансе организации – резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение пяти лет с момента постановки на учет указанного имущества;

18) организации – в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.



ПРИМЕР *Остаточная стоимость объектов основных средств по состоянию на 1-ое число каждого месяца составила:*

Фактически исчислены и уплачены в течение 2007 года следующие авансовые платежи:

1 квартал 2007 года – 4217,47 руб.

2 квартал 2007 года – 4177,84 руб.

3 квартал 2007 года – 4142,19 руб.

Показатель среднегодовой стоимости имущества за налоговый период составит 748 673,08 (9 732 750 / (12 мес. + 1), а сумма налога за налоговый период – 16470,81 (748673,08 × 2,2%).

Таким образом, сумма налога, причитающегося к уплате за 4 квартал 2007 года, составит 3933,31 руб. (16 470,81 – 4217,47 – 4177,84 – 4142,19)

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта Российской Федерации не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога, которая определяется как разница между суммой налога, исчисленной за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленными в течение налогового периода.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации.

В отношении объектов недвижимого имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации», налог перечисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации пропорционально стоимости этого имущества, фактически находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого обособленного подразделения.

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

В отношении имущества, имеющего местонахождение в территориальном море Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации, в исключительной экономической зоне Российской Федерации и (или) за пределами территории Российской Федерации (для российских организаций), налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации).

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ уплачиваемые организациями суммы налога на имущество относятся к прочим расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль. Указанные расходы учитываются в том периоде, за который предоставляются расчеты (декларации).

В бухгалтерском учете начисленные к уплате суммы налога отражаются согласно учетной политике организации – либо в составе расходов по обычным видам деятельности, либо в составе прочих расходов. В первом случае расходы по уплате налога отражаются на счетах учета производственных затрат:

ДЕБЕТ 26, 44 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество»

Во втором случае на счетах учета прочих расходов:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество».

2.1.4. Транспортный налог

С 2003 года транспортный налог уплачивается в соответствии с главой 28 НК РФ.

Транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с НК законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

В соответствии со статьей 357 НК РФ налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности. При этом лица, на которых зарегистрированы указанные транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

В свою очередь, объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее в настоящей главе – транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно Правилам регистрации транспортных средств (приказ МВД России от 27 января 2003 г. № 59) транспортные средства, за исключением случаев, предусмотренных этими правилами, регистрируются только за собственниками транспортных средств – юридическими или физическими лицами, указанными в паспорте транспортного средства, предусмотренном Положением о паспортах транспортных средств и шасси транспортных средств, утвержденным приказом МВД России, ГТК России и Госстандарта России от 30 июня 1997 г. № 399/388/195, в справке-счете или заключенном в установленном порядке договоре или ином документе, удостоверяющем право собственности на транспортное средство.

Правилами государственной регистрации тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных машин и прицепов к ним органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации (гостехнадзора) предусмотрено, что машины регистрируются за юридическими и физическими лицами, указанными:

- в документе, подтверждающем право собственности,
- в паспорте самоходной машины и других видов техники (пункт 2.1 Правил государственной регистрации тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных машин и прицепов к ним, утвержденных Минсельхозпродом России от 16 января 1995 г.).

Транспортные средства, зарегистрированные в других странах и временно находящиеся на территории Российской Федерации сроком до шести месяцев, регистрируются на владельцев указанных транспортных средств (пункт 3.2 Временных правил регистрации и учета таможенными органами транспортных средств, находящихся на территории Российской Федерации сроком до шести месяцев, утвержденных приказом Государственного таможенного Комитета Российской Федерации от 2 марта 1995 г. № 137).

При этом налогоплательщиками транспортного налога являются вышеуказанные лица.

Государственной регистрации в отношении водных судов подлежат право собственности и иные вещные права на судно, а также ограничения (обременения) прав на него. Это определено статьей 33 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации (Федеральный закон от 30 апреля 1999 г. № 81-ФЗ) и статьей 16 Кодекса внутреннего водного транспорта Российской Федерации (Федеральный закон от 7 марта 2001 г. № 24-ФЗ).

В отношении судна, зарегистрированного в Государственном судовом реестре Российской Федерации или судовой книге, налогоплательщиком является собственник судна или лицо, владеющее судном на праве хозяйствен-

ного ведения или оперативного управления (в отношении транспортных средств, находящихся в государственной или муниципальной собственности). В отношении судна, зарегистрированного в бербоут-чартерном реестре (реестре арендованных иностранных судов) – фрахтователь судна.

Государственная регистрация гражданских воздушных судов Российской Федерации является документальным подтверждением распространения юрисдикции Российской Федерации на данный экземпляр воздушного судна с вытекающими из этого обязательствами собственника, эксплуатанта и государства.

При этом определено, что воздушные суда подлежат государственной регистрации на эксплуатанта (лицо, представляющее документы для занесения воздушного судна в Государственный реестр гражданских судов Российской Федерации), что определено в пунктах 2.2, 7.1, 7.2 Правил государственной регистрации гражданских воздушных судов Российской Федерации, утвержденных приказом Минтранса России от 12 октября 1995 г. № ДВ-110. В отношении воздушных судов плательщиками транспортного налога являются эксплуатанты.

Не являются объектом налогообложения:

- 1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;
- 2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- 3) промысловые морские и речные суда;
- 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

В Методических рекомендациях по применению главы 28 НК РФ № БГ-3-21/177 (пункт 17.2) определено, что подтверждением основного вида деятельности организаций, осуществляющих пассажирские и (или) грузовые перевозки являются:

– положения учредительных документов (учредительный договор, устав, положение и др. документы), определяющие пассажирские и (или) грузовые перевозки в качестве основного вида деятельности, цели создания организации;

– наличие действующей лицензии на осуществление грузовых перевозок и (или) пассажирских перевозок.

А также такими документами могут являться:

- получение выручки от пассажирских и грузовых перевозок;
- систематическое выполнение пассажирских и (или) грузовых перевозок в течение навигации (для водных транспортных средств);
- наличие установленной законодательством отчетности (в том числе статистической) по выполненным перевозкам пассажиров и (или) грузов.

При этом под деятельностью по осуществлению пассажирских и (или) грузовых перевозок необходимо понимать деятельность по перевозке пассажиров, багажа, грузов или почты на основании договоров перевозки в соответствии с главой 40 ГК РФ.

Перевозка пассажиров, их багажа, грузов, почтовых отправок, а также соответствующие договоры перевозки регламентируются:

- главами XIII и XIV Кодекса внутреннего водного транспорта Российской Федерации;
- главами VIII и IX Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации;
- главой XV Воздушного кодекса Российской Федерации (Федеральный закон от 19 марта 1997 г. № 60-ФЗ).

К деятельности по осуществлению пассажирских и (или) грузовых перевозок не относится, в частности, деятельность ресторанов и баров на борту судов, транспортная обработка грузов, хранение и прочая вспомогательная и дополнительная деятельность (лоцманская проверка, постановка судов в док, спасение судов, предоставление маневровых услуг, деятельность терминалов, деятельность туристических агентств и т.д.), деятельность по обеспечению лесосплава. К указанной деятельности, в частности, относится и деятельность, связанная с перевозкой по договору фрахтования судна на время с экипажем (тайм-чартер);

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной по-

мощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции.

Указанные объекты освобождаются от налогообложения при условии, что они зарегистрированы на сельскохозяйственных товаропроизводителей.

При этом долю произведенной сельхозпродукции в общем объеме производимой продукции можно определить по результатам деятельности за налоговый период. Стоимость произведенной в течение налогового периода продукции определяется исходя из цен реализации указанной продукции, сложившихся у сельхозпроизводителя в течение налогового периода.

Для подтверждения статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя налогоплательщик предоставляет в налоговый орган расчет стоимости произведенной продукции с выделением произведенной сельскохозяйственной продукции (пункт 17.3 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ).

При определении указанной доли ни в объеме произведенной сельскохозяйственной продукции, ни в общем объеме произведенной продукции не учитываются покупные товары.

При непризнании лица сельскохозяйственным товаропроизводителем по истечении налогового периода транспортный налог исчисляется и уплачивается в общеустановленном порядке. В случаях несвоевременной уплаты налога начисляются пени на общих основаниях;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба.

При определении федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, следует руководствоваться федеральными законами, в которых в отношении федеральных органов исполнительной власти предусмотрена военная служба, а также положениями об этих органах.

Кроме того, в письме МНС России № НА-6-21/1017@ от 1 октября 2003 г. «О порядке применения подпункта 6 пункта 2 статьи 358 НК РФ» даны разъяснения о том, что транспортным налогом также не облагаются транспортные средства, зарегистрированные на подразделения органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной противопожарной службы МЧС России, учреждения и органы уголовно-исполнительной системы и органы по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Также освобождаются от налогообложения по транспортному налогу:

1) автотранспортные средства, тракторы, самоходные дорожно-строительные и иные машины с рабочим объемом двигателя внутреннего сгорания не более 50 куб. см, так как они не подлежат государственной регистрации на территории Российской Федерации (см. пункт 13 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ);

2) военные корабли, пограничные корабли, военно-вспомогательные суда, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, эксплуатируемые ими только для правительственной службы в некоммерческих целях (см. пункт 14 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ);

3) шлюпки и иные плавучие средства, являющиеся принадлежностями судна (см. пункт 13 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ).

Налоговая база определяется в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, – как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах, а в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, – как валовая вместимость в регистровых тоннах.

В отношении этих транспортных средств, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

В отношении остальных водных и воздушных транспортных средств – как единица транспортного средства. При этом налоговая база также определяется отдельно.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в

расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз.

Кроме того, допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования транспортных средств.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками, являющимися физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Исчисление транспортного налога по транспортным средствам, украденным в течение налогового периода, производится с учетом количества месяцев, в течение которых транспортное средство находилось во владении организации, определяемого в вышеуказанном порядке.

Исчисление транспортного налога по транспортным средствам, на которых в течение налогового периода заменялся двигатель или изменялась его мощность, производится с учетом указанных изменений и месяца такого изменения (пункт 31 Методических рекомендаций по применению главы 28 НК РФ).

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Так как окончательная сумма налога исчисляется по окончании налогового периода (количество полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика можно определить только по истечении налогового периода), сроки уплаты налога, установленные законами субъектов Российской Федерации, применяются как сроки уплаты окончательной суммы налога в году, следующем за истекшим налоговым периодом.

При этом законом субъекта Российской Федерации может быть установлен порядок уплаты налога, предусматривающий уплату в течение налогового периода платежей по налогу. В этом случае указанным законом должны быть определены сроки уплаты платежей и порядок исчисления этих текущих платежей.

В соответствии с пунктом 2 статьи 363 НК РФ организации, являющиеся плательщиками данного налога, обязаны предоставлять в налоговые органы по месту нахождения соответствующих транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный субъектами Российской Федерации.

Кроме того, следует учитывать, что в силу требований статьи 83 НК РФ организации должны регистрироваться в каждом налоговом органе по месту нахождения своих транспортных средств.

2.1.5. Налог на прибыль

В соответствии с ПБУ 18/02, при учете движения имущества могут возникать постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы при учете основных средств возникают в результате:

- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе объектов основных средств, в сумме стоимости объектов и расходов, связанных с этой передачей. В данном случае разница возникает в связи с тем, что для целей налогообложения суммы стоимости безвозмездно переданных активов не учитываются, тогда как в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», то есть включаются в состав балансовой прибыли;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;
- прочих аналогичных различий.

Таким образом, при ликвидации объектов основных средств постоянные разницы могут возникать только в случае возникновения прочих аналогичных различий. Применительно к учету объектов основных средств таким решением, в частности, может быть решение о проведении переоценки объектов основных средств. Поскольку для целей налогообложения результаты переоценки, проведенной после 2002 года, не учитываются, возникшая разница должна отражаться в составе постоянных разниц. Для целей бухгалтерского учета, в том числе и при начислении амортизации, результаты переоценки учитываются в общем порядке. Кроме того, с учетом результатов переоценки определяется налоговая база по налогу на имущество организаций.

Пунктом 5 ПБУ 18/02 установлено, что информация о постоянных разницах может формироваться на основании первичных учетных документов: либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом налоговое законодательство допускает использование для целей налогообложения данных первичных документов бухгалтерского учета (в том случае, когда они позволяют корректно определить налоговую базу). Следовательно, учет постоянных разниц может быть организован на базе регистров как бухгалтерского, так и налогового учета.

Положение, приведенное в пункте 6 ПБУ 18/02 (в соответствии с которым постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно), устанавливает необходимость дополнительной детализации аналитического учета за счет введения дополнительных субсчетов к синтетическим счетам или субсчетам более высоких порядков либо за счет особой организации учета на уровне аналитических регистров.

При ликвидации объектов основных средств все ранее образовавшиеся постоянные разницы должны быть списаны. В общем случае суммы переоценки учитываются в составе добавочного капитала. При выбытии ранее переоцененного объекта основных средств сумма его дооценки переносится из состава добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль. Таким образом, постоянные разницы в данном случае относятся не в ДЕБЕТ счета 99 «Прибыли и убытки», а в КРЕДИТ счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Иными словами, суммы, уменьшающие задолженность по налогам, учитываются в составе активов, а не уменьшают пассивы организации.

При учете основных средств отложенные налоговые активы чаще всего возникают при начислении амортизации – тогда, когда методы начисления амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета отличаются от методов начисления амортизации для целей налогообложения.

Пунктом 17 ПБУ 18/02 установлено, что по мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в

бухгалтерском учете по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Таким образом, общая схема учета отложенного налогового актива выглядит следующим образом.

1. Определяется (рассчитывается) полная сумма налогового актива за данный отчетный период.
2. В зависимости от особенностей бухгалтерского и налогового учета отдельных видов расходов в последующие отчетные периоды эта сумма увеличивается или уменьшается.
3. Сумма отложенного налогового актива должна быть списана полностью к моменту окончания срока полезного использования имущества, по которому учитывается этот актив, то есть суммы, увеличивающие размер отложенного налогового актива, должны равняться суммам, уменьшающим этот размер.
4. Если имущество выбывает до окончания срока полезного использования, остаток суммы отложенного налогового актива должен быть списан на счет учета прибылей и убытков, поскольку в дальнейшем исчезает основание для учета этого актива.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством и действующей на отчетную дату. Это означает, что отложенные налоговые активы фактически представляют собой сумму, на которую налоговые обязательства будут уменьшены в будущем.

Для учета указанных активов введен новый синтетический счет 09 «Отложенные налоговые активы». В ПБУ 18/02 специально оговорено, что в аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница. В соответствии с характеристикой счета 09, приведенной в Плане счетов и инструкции по его применению, аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

К счету 09 могут быть открыты следующие субсчета: «Отложенные налоговые активы по амортизации объектов основных средств», «Отложенные налоговые активы по амортизации объектов нематериальных активов», «Отложенные налоговые активы по незавершенному производству» и т.д.

Отложенные налоговые активы отражаются на счете 09 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по дебету и по кредиту) и со счетом 99 «Прибыли и убытки» (только по дебету).

Следовательно, с использованием счета 09 оформляются только три вида бухгалтерских проводок:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму отложенного налогового актива, увеличивающего величину условного расхода (дохода) отчетного периода;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 09

— на сумму уменьшения или полного погашения условного расхода (дохода) отчетного периода;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 09

— на сумму списанного отложенного актива при выбытии имущества, в связи с использованием которого этот отложенный актив возник.

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Таким образом, отложенное налоговое обязательство представляет собой сумму налога на прибыль, начисленного на ту часть налоговой базы, которая для целей бухгалтерского учета не учитывается, но учитывается для целей налогообложения.

Отложенные налоговые обязательства, так же как и отложенные налоговые активы, при учете основных средств чаще всего возникают при начислении амортизации и признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

В аналогичном порядке рассчитывается и размер отложенного налогового обязательства, то есть как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующей на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства». При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

По кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств в счет начислений налога на прибыль отчетного периода.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница. Иными словами, структура и наименование субсчетов, открываемых к счету 77 «Отложенные налоговые обязательства», могут быть идентичными структуре и наименованиям субсчетов, открываемых к счету 09 «Отложенные налоговые активы».

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива (объекта основных средств), по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Бухгалтерские проводки, оформляемые при учете отложенных налоговых обязательств, аналогичны проводкам по учету отложенных налоговых активов:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 77

— на сумму отложенного налогового обязательства, возникшего в данном отчетном периоде;

ДЕБЕТ 77 КРЕДИТ 68

— на сумму уменьшения отложенного налогового обязательства в последующих отчетных периодах (фактически этой проводкой отражается положительная разница в доходах, включаемых в бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль);

ДЕБЕТ 77 КРЕДИТ 99

— на сумму ранее учтенного отложенного налогового обязательства, списанного на увеличение балансовой прибыли.

Операции по счету 99 «Прибыли и убытки» при списании и отложенных налоговых активов, и отложенных налоговых обязательств к изменению задолженности по налогу на прибыль не приводят — сумма этой задолженности определяется по данным налогового учета. Все нормы ПБУ 18/02 направлены лишь на то, чтобы задолженность могла быть определена и по данным бухгалтерского учета.

Согласно подпункту 8 пункта 1 статьи 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

Стоимость полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств согласно подпункту 13 статьи 250 НК РФ признается внереализационными доходами налогоплательщика.

Если организация при определении финансовых результатов использует метод начисления, то в соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 271 НК РФ датой возникновения доходов является дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, – по доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества. В том же отчетном периоде должны быть учтены и внереализационные расходы, связанные с ликвидацией объектов основных средств.

Следует иметь в виду, что глава 25 НК РФ обязывает налогоплательщиков организовать и вести аналитический налоговый учет доходов и расходов (для целей налогообложения прибыли организаций) таким образом, чтобы он содержал, в частности, информацию об изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации. Из этого следует, что в течение всего периода, который может быть проверен налоговыми органами, в организации должны быть документы, подтверждающие правильность определения налоговой базы при ликвидации (включая частичную) объектов основных средств. Это относится не только к бухгалтерским документам, но и тем документам, которые послужили основанием для соответствующих расчетов (например, заключения комиссии, необходимые расчеты, подтверждение рыночных цен, по которым приходовались материалы и т.п.).

Убыток, полученный налогоплательщиком при ликвидации основных средств, может быть учтен в целях налогообложения прибыли в составе прочих расходов одновременно или в составе общего убытка распределен в порядке, установленном статьей 284 НК РФ.

Исходя из требований пункта 2 статьи 259 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта по любым основаниям, в том числе по причине ликвидации.

В письме МНС от 29 апреля 2004 года № 02-5-10/33 «О применении норм главы 25 НК РФ» разъясняется порядок списания стоимости объектов основных средств, полученных безвозмездно. Поскольку организация не понесла расходов, получая эти объекты, то их стоимость нельзя включить в состав «налоговых» затрат и при списании. По нашему мнению, положения данного письма применяться не должны, так как они содержат расширительное толкование перечисленных выше статей НК РФ, а их применение ведет к ухудшению положения налогоплательщика (увеличению налоговой базы по налогу на прибыль). Более правомерной представляется такая логика – если объект использовался для производственных или управленческих целей, то расходы по его ликвидации следует признавать экономически оправданными.

Для хозяйствующих субъектов, использующих специальные налоговые режимы (единый сельскохозяйственный налог и упрощенную систему налогообложения) существенным является следующее замечание: соответствующими статьями глав 26.1. и 26.2 НК РФ предусмотрена необходимость увеличения налоговой базы на стоимость объектов основных средств, выбывших до окончания срока полезного использования. Однако это относится только к случаям реализации или иной передачи объектов основных средств.

Таким образом, при досрочной ликвидации объекта налоговая база по указанным налогам увеличению не подлежит.

2.1.6. НДС

Исчисление НДС по приобретенным основным средствам

Общие условия, которые необходимо соблюсти, чтобы принять уплаченный НДС к вычету, изложены в п. 2 ст. 171 НК РФ. Они сводятся к следующему:

1. Приобретенные товары (работы, услуги) должны предназначаться для осуществления операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи.

2. Товары (работы, услуги) должны быть приняты на учет и оплачены, что должно подтверждаться соответствующими первичными документами.

3. Сумма налога должна быть выделена в счете-фактуре.

Для вычетов по основным средствам предусмотрены дополнительные правила. Их два, и они дополняют друг друга.

Первое правило сформулировано в пункте 1 статьи 172 НК РФ. Согласно этому пункту суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при приобретении основных средств, в полном объеме вычитаются после принятия на учет данных основных средств.

Второе правило сформулировано в пункте 5 статьи 172 Кодекса. Оно гласит, что вычеты сумм налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства (основных средств) с момента, указанного в абзаце втором пункта 2 статьи 259 НК, или при реализации объекта незавершенного капитального строительства. Вычеты сумм налога, указанных в абзаце втором пункта 6 статьи 171 НК, производятся по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, в соответствии со статьей 173 НК.

Таким образом, ответ на вопрос, когда можно принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам основных средств, зависит от того, требуют ли основные средства монтажа. Если они не требуют монтажа, налог принимается к вычету в том налоговом периоде (месяце или квартале), когда основные средства были введены в эксплуатацию. По основным средствам, требующим монтажа, НДС принимается к вычету в месяце, следующем за месяцем, в котором основные средства были введены в эксплуатацию. Аналогичный порядок применяется и в отношении НДС по услугам по сборке и монтажу основных средств.

При этом счета-фактуры, полученные покупателем от продавцов по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для выполнения с 1 января 2001 года строительно-монтажных работ для собственного потребления, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету, в порядке, установленном абзацем первым пункта 5 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Счета-фактуры регистрируются в книге покупок в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету, в порядке, установленном абзацем вторым пункта 5 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Счета-фактуры, предъявленные покупателю подрядными организациями при выполнении с 1 января 2001 г. строительных работ, сборки (монтажа) оборудования, включаемого в состав основных средств, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету, в порядке, установленном абзацем первым пункта 5 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Такой порядок отражен и в пункте 12 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость. Они утверждены постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914.

До момента введения основных средств в эксплуатацию затраты по их приобретению и доведению до рабочего состояния учитываются по дебету счета 08 «Капитальные вложения». Сформированная первоначальная стоимость основных средств, принятых в эксплуатацию, списывается с этого счета в ДЕБЕТ счета 01 «Основные средства». Таким образом, НДС, уплаченный при приобретении основных средств, можно принять к вычету не ранее налогового периода (месяца или квартала), в котором их стоимость будет отражена по счету 01.

Сумма НДС (включая налог с работ по сборке и монтажу оборудования), уплаченная подрядной организации и подлежащая вычету, должна быть равна сумме налога, отраженной в справке о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3). Объем выполненных строительно-монтажных работ, который указывается в этой справке, определяется подрядной организацией по каждому объекту строительства согласно данным журнала учета выполненных работ.

Основанием для расчетов между налогоплательщиком и подрядной организацией служит акт приемки выполненных строительно-монтажных работ (форма КС-2). При сдаче подрядной организацией оборудования в монтаж документом, на основании которого производятся расчеты, является акт инвентаризации незавершенного производства.



ПРИМЕР В январе 2007 года ООО «Заря» приобрело оборудование стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС – 36 000 руб.). В том же месяце его монтаж произведен силами сторонней организации. Ее услуги обошлись в 59 000 руб. (в том числе НДС – 9 000 руб.). Акт приема-передачи основных средств и акт о выполнении работ подписаны, счета-фактуры получены. Оборудование и услуги по его монтажу оплачены в январе. В том же месяце оно введено в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие проводки:

в январе 2007 года

ДЕБЕТ 07 КРЕДИТ 60

– 200 000 руб. (236 000 руб. – 36 000 руб.) – приобретено оборудование;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 36 000 руб. – выделен НДС со стоимости приобретенного оборудования;

ДЕБЕТ 08-3 КРЕДИТ 07

– 200 000 руб. – оборудование передано в монтаж;

ДЕБЕТ 08-3 КРЕДИТ 60

– 50 000 руб. (59 000 руб. – 9 000 руб.) – отражена стоимость работ по монтажу;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 9 000 руб. – выделен НДС по выполненным работам;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08-3

– 250 000 руб. (200 000 руб. + 50 000 руб.) – оборудование введено в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 295 000 руб. (236 000 руб. + 59 000 руб.) – оплачено оборудование и услуги по его монтажу;

в феврале 2007 года

(В этом месяце организация может принять к вычету НДС, уплаченный при приобретении оборудования, а также по услугам по его монтажу.)

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

– 36 000 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный при приобретении оборудования;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

– 9 000 руб. – принят к вычету НДС по выполненным монтажным работам.

При приобретении основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации (например, недвижимости), возникают некоторые особенности. Такие основные средства включаются в состав соответствующей амортизируемой группы с момента подачи документов на регистрацию (п. 8 ст. 258 НК РФ). Этот факт должен быть документально подтвержден. Таким образом, НК позволяет начислять амортизацию независимо от факта государственной регистрации прав на недвижимость. Уплаченный НДС принимается к вычету только после введения основного средства в эксплуатацию (отражения по дебету счета 01). А это, в свою очередь, можно сделать только после получения свидетельства о государственной регистрации.



ПРИМЕР В январе 2007 года организация приобрела и оплатила здание стоимостью 354 000 руб. (в том числе НДС – 54 000 руб.). В том же месяце она подала документы на регистрацию своего права на здание. В марте организация получила свидетельство о государственной регистрации прав на здание и ввела его в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие проводки:

в январе 2007 года

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 300 000 руб. (354 000 руб. – 54 000 руб.) – приобретено здание;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 54 000 руб. – выделен НДС со стоимости приобретенного здания;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 354 000 руб. – оплачено здание;

в марте 2007 года

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 300 000 руб. – здание введено в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

– 54 000 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный при приобретении здания.

Иногда организации дооборудуют, реконструируют или модернизируют принадлежащие им основные средства. Для этого приобретаются различные товары (выполняются работы, оказываются услуги). Налог, уплаченный по ним, можно также принять к вычету. Это можно сделать в периоде, в котором затраты на дооборудование, реконструкцию и модернизацию будут включены в стоимость основных средств и отражены на счете 01.



ПРИМЕР В январе 2007 года ООО «Заря» начало работы по реконструкции принадлежащего ему основного средства с привлечением подрядной организации. Затраты по реконструкции собирались на счете 08. В марте этого же года после окончания работ затраты на реконструкцию были перенесены на счет 01.

В данном случае организация может принять к вычету НДС, уплаченный подрядной организации, в январе 2007 года.

Работы, связанные с переоборудованием или техническим обслуживанием основных средств, могут являться одним из видов ремонта. В этом случае НДС, уплаченный налогоплательщиком по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым при выполнении соответствующих работ, принимается к вычету в обычном порядке.

Возможна ситуация, когда основные средства приобретены, оплачены и введены в эксплуатацию в период, когда предприятие по каким-либо причинам не осуществляло деятельности, и соответственно, у него не было объекта налогообложения по НДС.

В этом случае налог на добавленную стоимость по основным средствам принимается к вычету на основании пункта 1 статьи 171 НК РФ. Согласно данному пункту налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты. Таким образом, вычеты производятся только тогда, когда есть начисленная сумма налога.

Если предприятие не работало и, соответственно, у него не было объекта налогообложения по НДС, уплаченный налог к вычету не принимается. Он должен числиться на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» до того момента, пока не появятся налогооблагаемые обороты.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков основных средств, регистрируются в книге покупок в налоговом периоде (месяце или квартале), в котором будут соблюдены все условия для принятия НДС к вычету. Точно так же регистрируются и счета-фактуры, полученные от подрядных организаций, которые проводили капитальное строительство или сборку (монтаж) основных средств.



ПРИМЕР В январе 2007 года ООО «Заря» приобрело оборудование стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС – 36 000 руб.). В том же месяце его монтаж произведен силами сторонней организации. Ее услуги обошлись в 59 000 руб. (в том числе НДС – 9 000 руб.). Акт приема-передачи основных средств

и акт о выполнении работ подписаны, счета-фактуры получены. Оборудование и услуги по его монтажу оплачены в январе. В том же месяце оно введено в эксплуатацию.

Подлежащие вычету суммы НДС по приобретенному основному средству (36 000 руб.) и по монтажным работам (9000 руб.) следует зарегистрировать в книге покупок в марте 2007 года.

В налоговой декларации сумма НДС, уплаченная поставщику основных средств и принятая к вычету, отражается по строке 311 подраздела «Налоговые вычеты». Сумма налога, уплаченная подрядной организации по капитальному строительству, записывается в строку 323, по сборке (монтажу) – в строку 312.

Кроме того, МНС РФ выпустило письмо от 23 апреля 2004 г. № 03-1-08/1057/16 «О Порядке применения налоговых вычетов при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления», в котором дано разъяснение о порядке применения вычетов в организациях, осуществляющих строительно-монтажные работы, выполненные для собственного потребления, используемые в деятельности, не подлежащей налогообложению. Поскольку объект будет использоваться для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, то согласно пункту 2 статьи 170 Кодекса суммы налога, исчисленные налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, учитываются в стоимости данного основного средства и вычету не подлежат.

Если организации осуществляют операции, как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость, они должны обеспечить ведение раздельного учета таких операций, включая случай, когда она переведена на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. Правила ведения раздельного учета определяются в учетной политике организации. В случае отсутствия раздельного учета по таким операциям сумма налога на добавленную стоимость вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается.

На основании положений действующего законодательства организации, переводимые на особые режимы налогообложения, то есть на уплату единого сельскохозяйственного налога, упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость. Об этом говорится, в частности, в пункте 3 статьи 346.1, пункте 2 статьи 46.11, пункте 4 статьи 346.26 НК РФ.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при приобретении объектов основных средств, используемых организациями для осуществления операций по производству и реализации продукции (выполнении работ, оказании услуг) в рамках специальных налоговых режимов, вычету не подлежат, а учитываются в стоимости их приобретения. Если основные средства были приобретены до перехода на упрощенную систему налогообложения, уплату единого сельскохозяйственного налога или уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, то организации должны восстановить суммы зачетного ранее НДС. Об этом говорится в письме Минфина России от 26 января 2004 года № 04-02-05/3/4.

При этом исчисление сумм налога, подлежащих восстановлению по указанным основным средствам, осуществляется с учетом их остаточной стоимости, сформированной по данным бухгалтерского учета на дату перехода на соответствующий режим налогообложения. НДС подлежит восстановлению и уплате в бюджет в доле недоамортизированной стоимости объектов основных средств. В части имущества, единовременно отнесенного на расходы (например, стоимостью до 10 000 руб. за единицу), восстанавливать НДС не следует, так как указанное имущество не относится по правилам налогового учета к амортизируемому.

Документами, подтверждающими правильность расчета НДС, являются:

- акт приема-передачи основных средств (форма ОС-1);
- инвентарная карточка учета основных средств (форма ОС-6) и т.д.

А также счета-фактуры и платежные документы, подтверждающие оплату основных средств и работ по их сборке (монтажу). При их оплате третьими лицами нужно составить акты зачета взаимных требований и другие документы, подтверждающие факт сделки.

Если основное средство нуждается в государственной регистрации, то документы, подтверждающие факт регистрации или подачу материалов для регистрации.

Если первичные документы, расчетные документы или счета-фактуры оформлены неправильно, НДС принять к вычету нельзя.

Исчисление НДС при реализации или ином выбытии основных средств

В соответствии с пунктом 1 статьи 146 главы 21 НК РФ объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Таким образом, налогом на добавленную стоимость должна облагаться стоимость реализуемых или безвозмездно передаваемых организацией объектов основных средств. Помимо этого, при возведении хозяйственным способом объектов капитального строительства, а также ввозе на таможенную территорию Российской Федерации объектов основных средств НДС также следует начислять и уплачивать.

В соответствии с пунктом 2 статьи 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения следующие операции, связанные с реализацией и иным выбытием объектов основных средств:

1) передача основных средств организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации (пункт 3 статьи 39 НК);

2) передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

3) передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

4) выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

5) передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;

6) операции по реализации земельных участков (долей в них).

Налоговая база при реализации и ином выбытии объектов основных средств в соответствии с пунктом 1 статьи 154 НК РФ определяется как стоимость этих объектов, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них самого налога.

При реализации объектов основных средств по товарообменным (бартерным) операциям, их реализации на безвозмездной основе, реализации объектов в счет натуральной оплаты труда, налоговая база по налогу на добавленную стоимость формируется исходя из стоимости выбываемых объектов, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. Таким образом, при реализации, безвозмездной передаче объектов основных средств, цена их реализации должна включать в себя исчисленные по установленным ставкам (18 или 10 процентов) суммы налога на добавленную стоимость.

Схемы бухгалтерских проводок по учету основных средств

Наименование операции	Бухгалтерские проводки		Примечание
	Дебет счета	Кредит счета	
1	2	3	4
1.1. Приобретение основных средств с расчетом денежными средствами			
Оплачен счет поставщика	60	51, 50	На сумму по счету, в т.ч. НДС
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре поставщика
Отражены затраты на приобретение	08	60	По счету-фактуре поставщика
Принято к бухгалтерскому учету имущество в качестве объектов основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
НДС принят к возмещению из бюджета	68/ндс	19/1	По счету-фактуре поставщика после оплаты и принятия на учет основного средства
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
1.2. Приобретение основных средств, учет которых связан с государственной регистрацией (автомобили, недвижимость и пр.) с расчетом денежными средствами			
Оплачен счет поставщика	60	51,50	На сумму по счету, в т.ч. НДС
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре поставщика
Отражены затраты на приобретение	08	60	По счету-фактуре поставщика
Уплачена госпошлина и другие расходы на государственную регистрацию объектов	76	51	По фактическим расходам
Списаны расходы по госпошлине и другие расходы на государственную регистрацию объектов	08	76	По фактическим расходам
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления на сумму, собранную на счете 08
НДС принят к возмещению из бюджета	68/ндс	19/1	По счету-фактуре поставщика после оплаты и принятия на учет основного средства
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
1.3. Приобретение основных средств с расчетом векселями сторонних организаций (если цена приобретения совпадает с номиналом векселя и его учетной стоимостью)			
В счет оплаты поставщику передан вексель сторонней организации	60	58/2	По номиналу векселя на сумму по счету поставщика, в т.ч. НДС

1	2	3	4
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре поставщика
Отражены затраты на приобретение	08	60	По счету-фактуре поставщика
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
НДС принят к возмещению из бюджета	68/ндс	19/1	По счету-фактуре поставщика после принятия на учет основного средства и при условии, что переданный поставщику вексель оплачен
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта

**1.4. Приобретение основных средств за счет целевых невозвратных
(в том числе бюджетных) ассигнований**

Выделены средства целевого финансирования	76	86	В сумме предусмотренных сметой ассигнований
Получены средства целевого финансирования	51	76	В фактической сумме поступлений
Оплачен счет поставщика	60	51,50	На сумму по счету поставщика
Отражено использование целевых ассигнований (с предоставлением отчета об их использовании)	86	98/2	На сумму фактически истраченных на приобретение объекта средств в момент введения его в эксплуатацию
Отражены затраты на приобретение	08	60	По счету поставщика
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
По мере начисления амортизации списывается на доходы сумма израсходованных целевых поступлений	98/2	91	На сумму доходов будущих периодов, пропорциональную начисленной амортизации
Если данный объект снимается с учета (выбывает) до момента полной амортизации, то сумма несписанных целевых средств относится на доходы	98/2	91	На сумму недосписанных на доходы целевых средств на момент выбытия объекта

**1.5. Учет безвозмездно полученных основных средств
(в том числе по договору дарения)**

Отражено безвозмездное получение объектов	08	98/2	По рыночной стоимости
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	По рыночной стоимости после введения в эксплуатацию и соответствующего оформления

1	2	3	4
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
По мере начисления амортизации списывается на доходы рыночная стоимость	98/2	91	На сумму рыночной стоимости, пропорциональную начисленной амортизации
Если данный объект снимается с учета (выбывает до момента полной амортизации, то сумма неписанной стоимости относится на доходы	98/2	91	На сумму недовосстановленной на доходы рыночной стоимости на момент выбытия объекта

**1.6. Учет неучтенных ранее объектов основных средств
(например, по результатам инвентаризации)**

Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	91	По рыночной стоимости после соответствующего оформления
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта

**1.7. Получение основных средств в качестве вклада учредителя в
уставный капитал организации**

Отражено погашение задолженности учредителя по взносам в уставный капитал	08	75	По оценке, согласованной в учредительных документах
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта

**1.8. Приобретение объекта (за исключением строительства) основных
средств в долевую собственность (на балансе каждого собственника)**

Оплачен счет поставщика (либо каждым собственником в своей доле, либо одним из собственников — полностью)	60	51, 50	На сумму по счету, в т.ч. НДС
Если счет поставщика оплачен полностью одним из собственников	76	60	Перепредъявлена другим собственникам задолженность по погашению оплаченной стоимости объекта в части долей других собственников, в т.ч. соответствующая часть НДС
Если счет поставщика оплачен полностью одним из собственников	51	76	Оплачена другими собственниками задолженность по погашению стоимости объекта в части долей других собственников, в т.ч. соответствующая часть НДС

1	2	3	4
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре поставщика в части, приходящейся на долю собственности организации
Отражены затраты на приобретение	08	60	По счету-фактуре поставщика в части, приходящейся на долю собственности организации
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления в части, приходящейся на долю собственности организации
НДС принят к возмещению из бюджета	68/ндс	19/1	По счету-фактуре поставщика в части, приходящейся на долю собственности организации, после оплаты и принятия на учет основного средства
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта

1.9. Переоценка основных средств на 1 января года

1.9.1. Отражение результатов переоценки основных средств, переоцененных до 2001 года (по ПБУ 6/97)

Ранее должны были быть сделаны проводки по переоценке с увеличением балансовой стоимости основных средств	01	83	На сумму дооценки первоначальной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена дооценка	01	83	На всю сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена уценка	83	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации в пределах суммы дооценки этого объекта, ранее учтенной по счету 83
	02	83	
	84	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации сверх суммы дооценки этого объекта, ранее учтенной по счету 83
	02	84	
Ранее должны были быть сделаны проводки по переоценке с уменьшением балансовой стоимости основных средств	83	01	На сумму уценки первоначальной стоимости и амортизации
	02	83	

1	2	3	4
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена дооценка	01	83	На всю сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена уценка	84	01	На всю сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации
	02	84	

1.9.2. Отражение результатов переоценки основных средств, переоцененных в 2001 году (по старой редакции ПБУ 6/01)

Ранее должны были быть сделаны проводки по переоценке с увеличением балансовой стоимости основных средств	01	83	На сумму дооценки первоначальной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена дооценка	01	83	На всю сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена уценка	83	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации в пределах суммы дооценки этого объекта, ранее учтенной по счету 83
	02	83	
	84	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации сверх суммы дооценки этого объекта, ранее учтенной по счету 83
	02	84	
Ранее должны были быть сделаны проводки по переоценке с уменьшением балансовой стоимости основных средств	91	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации
	02	91	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена дооценка	01	91	На сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации в пределах суммы уценки этого объекта, ранее учтенной по счету 91
	91	02	
	01	83	На сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации сверх суммы уценки этого объекта, ранее учтенной по счету 91
	83	02	

1	2	3	4
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена уценка	84	01	На всю сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации
	02	84	

1.9.3. Отражение результатов переоценки основных средств, переоцененных в 2002 году (по новой редакции ПБУ 6/01)

Ранее должны были быть сделаны проводки по переоценке с увеличением балансовой стоимости основных средств	01	83	На сумму дооценки первоначальной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена дооценка	01	83	На всю сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена уценка	83	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации в пределах суммы дооценки этого объекта ранее учтенной по счету 83
	02	83	
	84	01	На сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации сверх суммы дооценки этого объекта, ранее учтенной по счету 83
	02	84	
Ранее должны были быть сделаны проводки по переоценке с уменьшением балансовой стоимости основных средств	84	01	На сумму уценки первоначальной стоимости и амортизации
	02	84	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена дооценка	01	83	На всю сумму дооценки восстановительной стоимости и амортизации
	83	02	
Если по этим объектам в 2003 году в результате переоценки будет произведена уценка	84	01	На всю сумму уценки восстановительной стоимости и амортизации
	02	84	

1.10. Учет объекта основных средств, заверщенного капитальным строительством (построенного силами сторонних организаций)

Оплачены строительно-монтажные работы подрядных организаций	60	51 или 50	На сумму по счету-фактуре подрядной организации, в т.ч. НДС
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре подрядной организации
Отражены строительно-монтажные работы	08	60	По счету-фактуре подрядчика
Уплачена госпошлина и другие расходы на государственную регистрацию объектов недвижимости	76	51	По фактическим расходам

1	2	3	4
Списаны расходы по гос- пошлине и другие расходы на государственную регистрацию объектов недвижимости	08	76	По фактическим расходам
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего меся- ца после принятия к учету объекта
НДС принят к возмещению из бюджета (согласно п.6 ст.171 и п.5 ст.172 НК РФ)	68/ндс	19/1	По счету-фактуре подрядчика после оплаты, постановки на учет объекта основных средств, в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию этого объекта

**1.11. Учет объекта основных средств, законченного капитальным
строительством (построенного собственными силами организации для собственного потребления)**

Оплачены работы, услуги других организаций, а также приобретаемые мате- риалы	60	51 или 50	На сумму по счету- фактуре сторонней организации, в т.ч. НДС
Выделен НДС по материалам и услугам сторонних орга- низаций	19	60	По счету-фактуре сторонней организа- ции
Оприходованы полученные для строительства мате- риалы	10	60	По счету-фактуре поставщика
Списаны на строительство материалы	08	10	По фактической се- бестоимости приобретения
Отражены строительно-мон- тажные работы сторонних организаций	08	60	По счету-фактуре подрядчика, в т.ч. налог с продаж
Калькуляция себестоимости собственных строительно- монтажных работ по возве- дению объекта	23	25	Общепроизводст- венные
		29	Обслуживающие цеха
		70	Зарплата работников
		69	Начисления на зарплату
		10	Прочие материалы
Списана себестоимость собственных строительно- монтажных работ по воз- ведению объекта	08	23	По фактической себестоимости работ
Уплачена госпошлина и другие расходы на государственную регистрацию объектов недвижимости	76	51	По фактическим расходам

1	2	3	4
Списаны расходы по гос-пошлине и другие расходы на государственную регистрацию объектов недвижимости	08	76	По фактическим расходам
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
Начислен НДС на общую стоимость СМР (без расходов на госрегистрацию) по введенному объекту (в месяце принятия объекта к учету) (согласно п.10 ст.167 НК РФ). Одновременно учтен НДС, подлежащий возмещению по собственным СМР (согласно п. 6 ст.171 и п.5 ст.172 НК РФ)	19/смп	68/ндс	По собственному счету-фактуре по ставке 20% на общую стоимость СМР, учтенную по ДЕБЕТ 08 (кроме расходов по регистрации объекта) (отразить в книге продаж)
НДС по полученным материалам и работам сторонних организаций принят к возмещению из бюджета (п.6 ст.171 и п.5 ст.172 НК РФ)	68/ндс	19	По счету-фактуре сторонних организаций после оплаты материалов и работ в месяце, следующем после ввода в эксплуатацию объекта основных средств (отразить в книге покупок)
НДС, начисленный на стоимость собственных СМР, принят к возмещению из бюджета (по мере его фактической уплаты в бюджет) (согласно п. 6 ст. 171 НК РФ) При этом вычетам подлежат только суммы НДС, исчисленные при выполнении СМР для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в т.ч. через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль.	68/ндс	19/смп	По собственному счету-фактуре по ставке 20% НДС, начисленный на общую стоимость СМР, учтенную по ДЕБЕТ 08 (кроме расходов по регистрации объекта) (отразить в книге покупок)
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта

2. Выбытие основных средств

2.1. Уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств при частичной ликвидации (не связанной с проведением строительно-монтажных работ)

Уменьшение первоначальной стоимости объекта на стоимость ликвидируемой части	01/выбыт.	01	По балансовой стоимости на счете 01 ликвидируемой части объекта
Уменьшение начисленной амортизации объекта на сумму по ликвидируемой части	02	01/выбыт.	Накопленная на счете 02 сумма амортизации ликвидируемой части объекта

1	2	3	4
Убытки от частичной ликвидации	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости ликвидируемой части объекта
Списаны убытки от частичной ликвидации объекта	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

**2.2. Ликвидация не полностью амортизированного объекта основных средств
(демонтаж собственными силами)**

Списание первоначальной стоимости объекта	01/выбыт.	01	По балансовой стоимости на счете 01
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	02	01/выбыт.	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Калькуляция себестоимости собственных работ по ликвидации объекта	23	23	Вспомогательных цехов
		25	Общепроизводственные
		29	Обслуживающих цехов
		70	Зарплата работников
		69	Начисления на зарплату
		10	Прочие материалы
Списана себестоимость собственных работ по ликвидации объекта	91	23	По фактической себестоимости работ по демонтажу
Оприходованные материальные ценности, оставшиеся после ликвидации объекта	10	91	По рыночной стоимости
Списаны убытки от ликвидации объекта	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

**2.3. Ликвидация не полностью амортизированного объекта
основных средств (демонтаж силами подрядных организаций)**

Списание первоначальной стоимости объекта	01/выбыт.	01	По балансовой стоимости на счете 01
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	02	01/выбыт.	Накопленная на счете 02 сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Оплачены работы подрядных организаций по демонтажу	60	51 или 50	На сумму по счету-фактуре подрядной организации, в т. ч. НДС
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре подрядной организации
НДС учтен в стоимости работ подрядной организации (подп. 1 и 2 ст. 170 НК РФ)	91	19/1	По счету-фактуре подрядной организации после оплаты и оприходования работ

1	2	3	4
Списаны работы подрядных организаций по демонтажу	91	60	На сумму по счету-фактуре подрядной организации, без НДС
Оприходованные материальные ценности, оставшиеся после ликвидации объекта	10	91	По рыночной стоимости
Списаны убытки от ликвидации объекта	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

2.4. Продажа основных средств с расчетом денежными средствами

Списание первоначальной стоимости объекта	01/выбыт.	01	По балансовой стоимости на 01 счете
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	02	01/выбыт.	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Задолженность покупателя по оплате основного средства	62	91	По счету-фактуре по продажной цене, в т.ч. НДС
НДС на продажную стоимость объекта	91	68/ндс	По счету-фактуре
Оплачен покупателем счет на продаваемый объект	51	62	По счету-фактуре по продажной цене, в т.ч. НДС
Выявлена прибыль от продажи основного средства	91	99	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91
Выявлен убыток от продажи основного средства	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

2.5. Передача основных средств в виде вклада в уставный капитал другой организации

Списание первоначальной стоимости объекта	01/выбыт	01	По балансовой стоимости на 01 счете
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	2	01/выбыт	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Отражена передача объекта в качестве вклада в уставный капитал другой организации	58/1	91	По оценочной стоимости согласно учредительным документам
Если выявлена прибыль от выбытия объекта	91	99	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

1	2	3	4
Если выявлен убыток от выбытия объекта	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

2.6. Продажа основных средств, учтенных на счете 01 вместе с суммой НДС (принятых к учету до 01.01.2001 г. легковых автомобилей, микроавтобусов, объектов непроизводственной сферы, объектов законченных капитальным строительством, а с 01.01.2001 г. основных средств, учтенных с НДС согласно ст.170 НК РФ)

Списание первоначальной стоимости объекта	01/выбыт.	01	По балансовой стоимости на 01 счете
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	02	01/выбыт.	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Оплачен покупателем счет на продаваемый объект	51	62	По счету-фактуре по продажной цене, в т.ч. НДС
Задолженность покупателя по оплате основного средства	62	91	По счету-фактуре по продажной цене, в т.ч. НДС
Если продажная стоимость объекта больше его балансовой остаточной стоимости (п. 3 ст. 154 НК РФ)	91	68/ндс	НДС по ставке 16,67% на разницу между продажной ценой (с НДС) и остаточной стоимостью объекта
Если продажная стоимость объекта меньше его балансовой остаточной стоимости (п.3 ст.154 НК РФ)	91	68/ндс	НДС к уплате в бюджет не начисляется
Выявлена прибыль (убыток) от продажи основного средства	91 или 99	99 или 91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

2.7. Безвозмездная передача основных средств (в т.ч. по договорам дарения)

Списание первоначальной стоимости объекта	01/выбыт.	01	По балансовой стоимости на 01 счете
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	02	01/выбыт.	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Начислен НДС (п.2 ст.154 НК РФ)	91	68/ндс	НДС по ставке 20% на рыночную стоимость объекта
Выявлен убыток от безвозмездной передачи основного средства	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91

1	2	3	4
2.8. Безвозмездная передача основных средств, учтенных на счете 01 вместе с суммой НДС (принятых к учету до 01.01.2001 г. легковых автомобилей, микроавтобусов, объектов непроизводственной сферы, объектов законченных капитальным строительством, а с 01.01.2001 г. основных средств, учтенных с НДС согласно п.6 ст.170 НК РФ)			
Списание первоначальной стоимости объект	01/выбыт	01	По балансовой стоимости на 01 счете
Списание начисленной амортизации объекта на начало месяца, следующего после месяца ликвидации	02	01/выбыт	Накопленная на 02 счете сумма амортизации
Убытки от списания остаточной стоимости объекта	91	01/выбыт.	По остаточной стоимости объекта
Начислен НДС (п. 3 ст. 154 НК РФ)	91	68/ндс	НДС по ставке 16,67% (9,09%) на разницу между рыночной и остаточной стоимостью объекта. Если рыночная цена меньше остаточной, то НДС к уплате в бюджет не начисляется
Выявлен убыток от безвозмездной передачи основного средства	99	91	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91
3. Аренда (в т.ч. лизинг) основных средств			
3.1. Приобретение основных средств, предназначенных для передачи во временное пользование (временное владение и пользование) (у арендодателя)			
Оплачен счет поставщика	60	51, 50	На сумму по счету, в т.ч. НДС
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре поставщика
Отражены затраты на приобретение	08	60	По счету-фактуре поставщика
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств на баланс арендодателя	03	08	После соответствующего оформления
НДС принят к возмещению из бюджета	68/ндс	19/1	По счету-фактуре поставщика после оплаты и принятия на учет
Начисление амортизации на балансе арендодателя	91, 90	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
3.2. Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств (у арендатора)			
Оплачены строительно-монтажные работы подрядных организаций	60	51 или 50	На сумму по счету-фактуре подрядной организации, в т.ч. НДС
Выделен НДС	19/1	60	По счету-фактуре подрядной организации
Отражены строительно-монтажные работы	08	60	По счету-фактуре подрядчика

1	2	3	4
Приняты к бухгалтерскому учету капитальные вложения в арендованные основные средства в виде самостоятельного объекта основных средств на балансе арендатора	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
Начисление амортизации в течение срока аренды (если не предусмотрено иное)	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
НДС принят к возмещению из бюджета (согласно п.6 ст. 171 и п.5 ст. 172 НК РФ)	68/ндс	19/1	По счету-фактуре подрядчика после оплаты в месяце, следующем за вводом в эксплуатацию объекта основных средств

3.3. Передача основных средств в аренду с учетом их на балансе арендодателя (у организации-арендодателя, одним из основных видов деятельности которой является сдача имущества в аренду, лизинг)

Передача основных средств в аренду арендатору	03/аренда	03, 01	По первоначальной стоимости основных средств на балансе арендодателя
Перенос начисленной амортизации по объекту, переданному в аренду, на отдельный субсчет	02	02/аренда	Фактически начисленная сумма амортизации за период эксплуатации до передачи в аренду
Начисление амортизации переданных в аренду основных средств	20	02/аренда	Ежемесячно по нормам амортизационных отчислений
Управленческие расходы (часть)	20	26	При условии принятия в учетной политике способа отнесения управленческих расходов на фактическую себестоимость продукции (работ, услуг)
Начислены арендные платежи	62	90	По счету-фактуре арендодателя, в т.ч. НДС
НДС с арендных платежей	90	68/ндс	По счету-фактуре арендодателя по ставке 20% с суммы начисленных арендных платежей
Списана себестоимость услуг по предоставлению имущества в аренду	90	20	Фактические расходы, собранные на счете 20
Оплачены арендные платежи арендатором	51 или 50	62	По счету-фактуре арендодателя, в т.ч. НДС
Выявлена прибыль от сдачи имущества в аренду	90	99	Сформированное сальдо по данной операции на счете 90

1	2	3	4
3.4. Передача основных средств в аренду с учетом их на балансе арендодателя (у организации-арендодателя, у которой сдача имущества в аренду не является одним из основных видов деятельности)			
Передача основных средств в аренду арендатору (учет на отдельном субсчете)	01/аренда 03/аренда	01 03	По первоначальной стоимости основных средств на балансе арендодателя
Перенос начисленной амортизации по объекту, переданному в аренду, на отдельный субсчет	02	02/аренда	Фактически начисленная сумма амортизации за период эксплуатации до передачи в аренду
Начисление амортизации переданных в аренду основных средств	91	02/аренда	Ежемесячно по нормам амортизационных отчислений
Начислены арендные платежи	76	91	По счету-фактуре арендодателя, без НДС
НДС с арендных платежей	76	68/ндс	По счету-фактуре арендодателя поставке 20% с суммы начисленных арендных платежей
Оплачены арендные платежи арендатором	51 или 50	76	По счету-фактуре арендодателя, в т.ч. НДС
Выявлена прибыль от сдачи имущества в аренду	91	99	Сформированное сальдо по данной операции на счете 91
3.5. Учет арендованного имущества, учитываемого на балансе арендодателя, у организации-арендатора			
Получены переданные в аренду основные средства	001	—	По оценке, согласованной в договоре аренды
Начислены арендные платежи	20, 44	76	По счету-фактуре арендодателя, без НДС
НДС с арендных платежей	19	76	По счету-фактуре арендодателя
Оплачены арендные платежи	76	51 или 50	По счету-фактуре арендодателя, в т.ч. НДС
Принят к возмещению из бюджета НДС с арендной платы	68/ндс	19	По счету-фактуре арендодателя после фактической оплаты и списания за расходы
При возврате арендованного основного средства после окончания договора аренды	—	001	По оценке, согласованной в договоре аренды
3.6. Передача основных средств в аренду с учетом их на балансе арендатора (у организации—арендодателя, одним из основных видов деятельности которой является сдача имущества в аренду, лизинг)			
Списание первоначальной стоимости выбывающего объекта	03/выбытие	03	По первоначальной стоимости на балансе арендодателя
Списание начисленной суммы амортизации	02	03/выбыт.	Сумма амортизации на балансе арендодателя
Убыток от списания с баланса объекта, переданного в аренду	91	03/выбыт.	По остаточной стоимости на балансе арендодателя (100 р.)

1	2	3	4
Учет переданного в аренду объекта на забалансовом счете у арендодателя	011	—	В оценке, согласно условиям договора аренды
Формирование задолженности арендатора по лизинговым платежам (НДС не начисляется, так как не происходит перехода права собственности на объект от арендодателя к арендатору)	76/задолженность по лизинговым платежам (выкупная стоимость имущества)	91	Основные средства, переданные в аренду, по согласованной в договоре выкупной стоимости имущества (110 р.)
Финансовый результат выбытия объекта основных средств с баланса арендодателя	91 (99)	99 (91)	Выявлена прибыль (убыток) в виде разницы между согласованной выкупной стоимостью имущества и остаточной стоимостью по балансу (110р. – 100 р. = 10 р.)
Формирование задолженности арендатора по лизинговым платежам	76/задолженность по лизинговым платежам (арендная плата)	98/1	На разницу между общей суммой лизинговых платежей по договору за весь срок аренды (150р, включая возмещение стоимости объекта (110 р.) арендную плату (40 р.) и другие основания оплаты) и выкупной стоимостью этого объекта по договору (110 р.)
Формирование задолженности арендатора по лизинговым платежам в части НДС (на выкупную стоимость имущества НДС будет начисляться как на предоплату, на арендную плату как на выручку)	76/задолженность по лизинговым платежам (НДС)	98/1	НДС по ставке 20% на общую сумму лизинговых платежей по договору за весь срок аренды(150 р.) включая возмещение стоимости объекта, арендную плату и другие основания оплаты
Ежемесячное начисление арендных платежей	98/1	90 (арендная плата)	По счету-фактуре на сумму ежемесячных лизинговых платежей согласно договору аренды только в части арендной платы и иных оснований оплаты (без выкупной стоимости имущества), в т.ч. НДС
НДС с суммы ежемесячных арендных платежей	90	68/ндс	По счету-фактуре арендодателя только в части арендной платы и иных оснований оплаты (без выкупной стоимости имущества (с учетом того, что на выкупную стоимость самого объекта НДС начисляется как с предоплаты, т.е. подлежит уплате в бюджет по мере получения денежных средств от арендатора)

1	2	3	4
Управленческие расходы (часть)	20	26	При условии принятия в учетной политике способа отнесения управленческих расходов на фактическую себестоимость продукции (работ, услуг)
Списана себестоимость услуг по предоставлению имущества в аренду	90	20	Фактические расходы, собранные на счете 20
Выявлена прибыль от сдачи имущества в аренду	90	99	Сформированное сальдо по данной операции на счете 90
Оплачены ежемесячные лизинговые платежи арендатором	51 или 50	76/задолженность по лизинговым платежам	По счету-фактуре арендодателя с учетом части выкупной стоимости имущества и арендной платы, в т.ч. НДС
НДС с суммы оплаченной части выкупной стоимости имущества	98/1	68/ндс	НДС по ставке 16,67% с суммы фактически оплаченной части выкупной стоимости имущества (как с предоплаты)
Если по окончании договора аренды основные средства передаются обратно на баланс арендодателя	—	011	В оценке, согласно условиям договора
	03	76/задолженность по лизинговым платежам	На остаточную стоимость по документам арендатора, а если объект за время аренды полностью амортизирован, то он принимается к учету в условной оценке (произвольно)
Если по условиям договора аренды основные средства передаются в собственность арендатора (при переходе права собственности на выкупаемый объект к арендатору)	—	011	В оценке, согласно условиям договора
	68/ндс	98/1	Налоговый вычет по суммам НДС, уплаченным в бюджет с авансов, полученных в счет выкупной стоимости имущества, в момент реализации этого имущества
	98/1	68/ндс	Сумма НДС по счету-фактуре арендодателя на выручку от реализации выкупленного имущества (на полную выкупную стоимость имущества согласно договора)
	62	76/задолженность по лизинговым платежам	Непогашенная часть выкупной стоимости имущества, по которому право собственности перешло к арендатору, в том числе НДС на эту сумму
	51 или 50	62	Последующее погашение арендатором (уже собственником имущества) остатка выкупной стоимости

1	2	3	4
3.7. Учет арендованных основных средств при передаче их на баланс арендатора (у организации—арендатора)			
Получены основные средства в аренду для учета на балансе арендатора	01/аренда	76/задолженность по лизинговым платежам (выкупная стоимость имущества)	В оценке, согласно условиям договора
Формирование задолженности арендатора по лизинговым платежам	97	76/задолженность по лизинговым платежам (арендная плата)	На разницу между общей суммой лизинговых платежей по договору за весь срок аренды (включая возмещение стоимости объекта, арендную плату и другие основания оплаты) и согласованной стоимостью этого объекта по договору аренды, в т. ч. НДС
Формирование задолженности арендатора по лизинговым платежам	97	76/задолженность по лизинговым платежам (НДС)	НДС по ставке 20% на общую сумму лизинговых платежей по договору за весь срок аренды, включая возмещение стоимости объекта, арендную плату и другие основания оплаты
Ежемесячное начисление амортизации на баланс арендатора	20, 23, 29, 44	02/аренда	По норме амортизационных отчислений (в т.ч. с учетом повышающих коэффициентов)
Начисление ежемесячных арендных платежей	20, 23, 29, 44	97 (арендная плата)	По счету-фактуре арендодателя в части арендной платы, без НДС (без учета выкупной стоимости имущества)
НДС на ежемесячные арендные платежи	19	97 (НДС)	По счету-фактуре арендодателя в части арендной платы (без учета выкупной стоимости имущества)
Оплачены ежемесячные лизинговые платежи	76/задолженность по лизинговым платежам	51 или 50	По счету-фактуре арендодателя, включая часть выкупной стоимости имущества, в т.ч. НДС
Принят к возмещению из бюджета НДС на ежемесячные лизинговые платежи	68/ндс	19	По счету-фактуре арендодателя после фактической оплаты и списания на расходы
Если по окончании договора аренды основные средства передаются обратно на баланс арендодателя	01/выбыт.	01/аренда	Выявление остаточной стоимости основных средств на балансе арендатора
	02/аренда	01/выбыт.	
	76/задолженность по лизинговым платежам	01/выбыт.	По остаточной стоимости на балансе арендатора

1	2	3	4
Если по условиям договора аренды основные средства передаются в собственность арендатора (при переходе права собственности на выкупаемый объект к арендатору)	01	01/аренда	Принятие на учет имущества в качестве собственных основных средств
	02/аренда	02	
	19/1	97	НДС по счету-фактуре арендодателя на всю выкупную стоимость имущества согласно договору
	68/ндс	19/1	Налоговый вычет по НДС в части оплаченной выкупной стоимости имущества (посредством внесения лизинговых платежей)
	76/задолженность по лизинговым платежам	60	Неоплаченная часть выкупной стоимости имущества согласно договору, в т. ч. НДС
	60	51 или 50	Последующее погашение арендатором (уже собственником имущества) остатка выкупной стоимости
	68/ндс	19/1	Налоговый вычет по НДС в части оплачиваемой выкупной стоимости имущества

4. Оборудование, требующее монтажа

4.1. Приобретение оборудования, требующего монтажа, с последующим его монтажом силами подрядной организации

Оплачен счет поставщика на оборудование	60	51, 50	На сумму по счету, в т.ч. НДС
Выделен НДС со стоимости оборудования	19/1	60	По счету-фактуре поставщика
Отражены затраты на приобретение оборудования	07	60	По счету-фактуре поставщика
Оборудование передано в монтаж	08	07	По фактическим расходам на приобретение, учтенным на счете 07
Оплачен счет подрядной организации на работы по монтажу	60	51	На сумму по счету, в т.ч. НДС
Выделен НДС с работ по монтажу	19	60	По счету-фактуре подрядной организации
Списаны работы по монтажу оборудования	08	60	По счету-фактуре подрядной организации
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств	01	08	После введения в эксплуатацию и соответствующего оформления по фактическим затратам, сформированным на счете 08
НДС по приобретенному оборудованию принят к возмещению из бюджета (п.1 ст.172 НК РФ)	68/ндс	19/1	По счету-фактуре поставщика после оплаты и постановки на учет оборудования

1	2	3	4
НДС по работам по монтажу оборудования принят к возмещению из бюджета (п.6 ст.171 и п.5 ст.172 НК РФ)	68/ндс	19	По счету-фактуре подрядной организации после оплаты в месяце, следующем за месяцем постановки на учет оборудования
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта

4.2. Учет безвозмездно полученного оборудования, требующего монтажа, с последующим его монтажом собственными силами

Отражено безвозмездное получение объектов	07	98/2	По рыночной стоимости
Оборудование передано в монтаж	08	07	По рыночной стоимости и фактическим расходам на доставку, учтенным на счете 07
Оплачены приобретаемые материалы	60	51 или 50	На сумму по счету- фактуре сторонней организации, в т.ч. НДС
Выделен НДС по материалам	19	60	По счету-фактуре сторонней организации
Оприходованы полученные для монтажа материалы	10	60	По счету-фактуре поставщика
Списаны на монтаж материалы	08	10	По фактической себестоимости приобретения
Калькуляция себестоимости собственных монтажных работ		25	Общепроизводственные
		29	Обслуживающие цеха
		70	Зарплата работников
		69	Начисления на зарплату
		10	Прочие материалы
Списана себестоимость собственных монтажных работ	08	23	По фактической себестоимости работ
Приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств	01	08	По стоимости, сформированной на счете 08, после введения в эксплуатацию и соответствующего оформления
НДС по полученным материалам принят к возмещению из бюджета (п.6 ст.171 НК РФ)	68/ндс	19	По счету-фактуре сторонних организаций после оплаты, в месяце, следующем за месяцем принятия к учету объекта основных средств (отразить в книге покупок)
Начислен НДС на общую стоимость монтажных работ по объекту (в месяце принятия объекта к учету) (согласно п.10 ст.167 НК РФ)	19/смп	68/ндс	По собственному счету-фактуре по ставке 20% на общую стоимость монтажных работ по ДЕБЕТ 08 (отразить в книге продаж)

1	2	3	4
НДС, начисленный на стоимость собственных монтажных работ принят к возмещению из бюджета (по мере его фактической уплаты в бюджет) (согласно п. 6 ст. 171 и п. 5 ст. 172 НК РФ)	68/ндс	19	По собственному счету-фактуре по ставке 20% НДС, начисленный на общую стоимость монтажных работ, учтенную по ДЕБЕТ 08 (отразить в книге покупок)
Начисление амортизации	20, 23, 25, 29, 44	02	Со следующего месяца после принятия к учету объекта
По мере начисления амортизации списывается на доходы рыночная стоимость оборудования	98/2	91	На сумму, пропорциональную начисленной амортизации (не равна сумме начисленной амортизации)
Если данный объект снимается с учета (выбывает) до момента полной амортизации, то сумма несписанной рыночной стоимости относится на доходы	98/2	91	На сумму недосписанной на доходы рыночной стоимости на момент выбытия объекта

2.2. Учет материальных запасов

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) вступило в действие 1 января 2002 г.

Оно заменило ранее действовавшее одноименное ПБУ 5/98.

ПБУ 5/01 устанавливаются правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации.

Основные положения ПБУ 5/01 повторяют Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО, IAS) 2 «Запасы».

В 2006 году в ПБУ 5/01 уже были внесены значительные изменения приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 156н. Поправки исключили абзацы, ранее регулировавшие суммовые разницы. Не так давно в Положении по бухгалтерскому учету 5/01 были внесены новые изменения – приказом Минфина РФ от 26 марта 2007 г. № 26н, – которые вступают в действие с 1 января 2008 года.

Поправки, внесенные приказом № 26н, существенно изменяют правила бухучета, исключая возможность оценки приобретения материально-производственных запасов по себестоимости последних по приобретению (ЛИФО).

Прокомментируем применение обновленного ПБУ 5/01. Об изменениях расскажем подробнее.

2.2.1. Применение ПБУ 5/01

ПБУ 5/01 должны применять все российские организации за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений.

В 2007 году не применяется ПБУ 5/01 в отношении:

- активов, используемых при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Такие активы учитываются в составе основных средств;
- материально-производственных запасов, находящихся в составе незавершенного производства.



ВНИМАНИЕ! Начиная с 2008 года Положение по бухгалтерскому учету не будет применяться только в отношении активов, характеризующихся как незавершенное производство. Так выглядит пункт 4 ПБУ 5/01 в редакции приказа Минфина № 26н.

Учет драгоценных металлов и драгоценных камней и изделий из них, а также лома и отходов, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни, осуществляется на основании специальных инструкций (положений) Минфина России.

При применении ПБУ 5/01 следует учитывать документы, разъясняющие положения учета материально-производственных запасов:

- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (далее – Методические указания по МПЗ);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н.

Кроме того, министерства и ведомства могут издавать свои методические рекомендации, учитывающие специфику учета активов в отрасли. Например, Минсельхоз России приказом от 31 января 2003 г. № 26 утвердил Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях.

2.2.2. Активы, относящиеся к материально-производственным запасам (МПЗ)

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01 к материально-производственным запасам (МПЗ) относятся сырье, материалы, готовая продукция, товары и т.п. Словом, это любое имущество, которое организация использует в производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд или для продажи. Единственное ограничение: срок полезного использования МПЗ не должен превышать 12 месяцев.

В состав материалов включаются также инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности и другие предметы труда, включаемые в состав средств в обороте, которые служат менее года. При отпуске таких предметов в производство их стоимость сразу списывается на материальные затраты.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. Учет МПЗ должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Готовая продукция – часть МПЗ, предназначенная для продажи. Она является конечным результатом производственного цикла, активом, обработка (комплектация) которого закончена, технические и качественные характеристики соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Продукция, которая не прошла все фазы обработки и еще не принята службой контроля, учитывается в составе незавершенного производства. В отношении такой продукции, как уже было сказано выше, положения ПБУ 5/01 не применяются.

Товары – часть МПЗ, которая приобретена или получена от других юридических или физических лиц и предназначена для продажи.

При определении объектов, отражаемых в учете в качестве МПЗ, решающее значение имеет тот факт, находятся ли эти объекты в собственности организации.

Находящиеся на складах организации, но не принадлежащие ей материалы, учитываются на забалансовых счетах. Для этих целей используются счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хра-

нение» и 003 «Материалы, принятые в переработку». Учет таких материалов ведется в оценке, предусмотренной в договоре или согласованной с собственником. При отсутствии такой цены, МПЗ учитываются в условной оценке (п. 10 и 18 Методических указаний по МПЗ). Организация должна обеспечить отдельный учет материалов, принадлежащих ей, и тех, право собственности на которые у нее отсутствует.

Материалы оплаченные, но не вывезенные со складов поставщиков, учитываются в составе дебиторской задолженности (п. 10 Методических указаний по МПЗ) и отражаются проводкой:

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» КРЕДИТ 51

— отражена задолженность поставщика по отгрузке материалов.

Если по условиям договора право собственности на приобретенные и оплаченные МПЗ перешло к организации, но сами МПЗ в организацию не поступили, они тем не менее должны приниматься организацией к учету (без оприходования на склад) независимо от их местонахождения. В соответствии с пунктом 26 ПБУ 5/01 МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете на основании документов, подтверждающих дату отгрузки в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.



ПРИМЕР Организация в марте 2007 г. заключила с поставщиком договор на поставку материалов на сумму 118 000 руб. (в т. ч. НДС — 18 000 руб.). По условиям договора право собственности на материалы переходит к организации в момент их отгрузки поставщиком.

25 марта материалы были сданы поставщиком на железнодорожную станцию и отгружены в адрес организации. В момент приемки железной дорогой груза, он перешел в собственность покупателя. Организация оплатила материалы, однако покупателю они поступили лишь 22 апреля.

В бухгалтерском учете организации указанные операции должны быть отражены следующими проводками.

В марте:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

— 118 000 руб. — оплачены материалы;

ДЕБЕТ 10 субсчет «Материалы в пути» КРЕДИТ 60

— 100 000 руб. (118 000 — 18 000) — отражена стоимость материалов в пути, на которые перешло право собственности;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 18 000 руб. — отражен НДС согласно счету-фактуре.

В апреле:

В начале апреля вышеуказанные проводки должны быть сторнированы в целях приведения в соответствие стоимости материалов на складе и в бухгалтерском учете. При этом в учете необходимо сделать записи:

ДЕБЕТ 10 субсчет «Материалы в пути» КРЕДИТ 60

— 100 000 руб. — сторнирована стоимость материалов в пути;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 18 000 руб. — сторнирован НДС по непоступившим материалам.

По мере поступления материалов они приходятся в учете и отражаются проводками:

ДЕБЕТ 10 субсчет «Материалы на складе» КРЕДИТ 60

— 100 000 руб. — оприходованы материалы;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 18 000 руб. – отражен НДС по поступившим материалам;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

– 18 000 руб. – предъявлен к вычету НДС.

Изложенный выше порядок учета в равной степени относится и к товарам.

2.2.3. Первоначальная оценка запасов при их поступлении

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01).

Фактическая стоимость МПЗ зависит от способа их поступления в организацию. Они могут быть получены следующими способами:

- приобретены у других организаций или изготовлены за плату;
- изготовлены самой организацией;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно;
- приобретены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- получены в качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества и др.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

К ним относятся:

- суммы, уплачиваемые по договору продавцу (поставщику);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов. Случаи включения сумм НДС в первоначальную стоимость основных средств определены статьей 170 Налогового кодекса РФ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором;
- начисленные до принятия к учету материально-производственных запасов проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Расходы по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны для использования – это затраты по обработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Такие затраты учитываются в стоимости всех МПЗ, в том числе приобретенных по договорам мены, полученных безвозмездно, в счет вклада в уставный капитал и др. Работы могут быть выполнены собственными силами или сторонними организациями. Если эти работы выполнены сто-

ронными организациями, то в расходы по доведению включается и стоимость выполненных работ, и расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.

Приведенный перечень фактических затрат открытый. А значит, в него можно включить любые затраты, которые непосредственно связаны с приобретением запасов.

Общехозяйственные и иные аналогичные расходы не включаются в фактические затраты, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов (п. 6 ПБУ 5/01).

Фактические затраты на приобретение запасов формируются с учетом курсовых разниц, которые возникают в случае оплаты в рублях суммы долга, выраженного в сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Отрицательная курсовая разница увеличивает фактическую себестоимость купленных активов, а положительная — уменьшает. Однако курсовые разницы изменяют первоначальную стоимость, если они возникли еще до принятия запасов к учету.

Проценты по заемным средствам, если они взяты на приобретение запасов, включаются в состав фактических затрат до момента принятия запасов к учету. Пример — кредит использован для предварительной оплаты МПЗ. После принятия запасов к учету проценты за кредит учитываются в составе прочих расходов. Сказанное относится и к процентам по коммерческому кредиту, предоставленному поставщиком (п. 6 ПБУ 5/01, п. 14 ПБУ 15/01, п. 11 ПБУ 10/99).

Если материалы приобретены за иностранную валюту, то их стоимость пересчитывается в рубли по тому курсу, который действовал на дату принятия объекта к учету (п. 15 ПБУ 5/01).

К транспортно-заготовительным расходам (ТЗР), связанным с приобретением материалов, относятся (п. 70 Методических указаний по МПЗ):

- расходы на транспортировку и погрузку материалов в транспортные средства;
- расходы на хранение материалов;
- расходы на содержание заготовительно-складского аппарата;
- вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, через которые приобретены материалы;
- расходы на тару;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом материалов;
- недостачи и потери от порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли;
- прочие расходы, связанные с приобретением материалов.

Транспортно-заготовительные расходы можно учитывать одним из трех способов:

- включать в фактическую себестоимость материалов (то есть учитывать эти расходы на том же субсчете счета 10, что и сами материалы);
- отражать на отдельном субсчете счета 10 (например, на субсчете 10-10 «Транспортно-заготовительные расходы»);
- учитывать на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Способ, который организация избрала для учета транспортно-заготовительных расходов, она должна отразить в своей учетной политике.

Первый способ целесообразно использовать в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов. При этом способе транспортно-заготовительные расходы списываются на счета по учету затрат вместе со стоимостью материалов, переданных в производство.

Если для учета ТЗР выбран отдельный субсчет счета 10, то для их списания производится отдельный расчет. ТЗР отчетного месяца списываются либо по проценту, сложившемуся на начало отчетного периода, либо по нормативному проценту, заложенному в плановых калькуляциях с соответствующими корректировками.

Третий способ учета ТЗР применяют организации, которые учитывают запасы по учетным ценам. В этом случае ТЗР входят в состав отклонений в фактической себестоимости материалов от их учетной цены и списываются в полной сумме по окончании отчетного периода на счет 16.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета затрат на производство (расходов на продажу).

Подробно вопрос учета ТЗР и примерный расчет распределения отклонений в себестоимости ТЗР приведен в Методических указаниях по МПЗ.



ВНИМАНИЕ! Приказом Минфина РФ № 26н из ПБУ 5/01 исключен пункт 7. В нем говорится, что, когда предприятие самостоятельно создает материально-производственные запасы, их фактическая себестоимость определяется исходя из затрат, связанных с их производством. При этом принимается во внимание порядок, который организация установила для расчета себестоимости соответствующих видов изготавливаемой продукции. Однако такой порядок действует только до 2008 года, так как с 2008 года данный пункт исключается из Положения по бухгалтерскому учету. Тем не менее, как поступать с 2008 года организации, создающей МПЗ самостоятельно, в приказе Минфина не сказано. Остается ждать официальных разъяснений.

Если запасы внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал, то фактическими затратами признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками). Если номинальный размер вклада в уставном капитале превышает 200 МРОТ, то цену имущества, которую устанавливают учредители, должен подтвердить независимый оценщик (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также МПЗ, остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов. При определении текущей рыночной стоимости следует основываться на доступной в момент оценки надежной информации. Во внимание принимаются колебания цен, связанные с событиями, произошедшими после отчетной даты и подтверждающими условия, существовавшие на конец отчетного периода.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается в составе доходов будущих периодов. Далее, по мере списания в производство полученных материальных ценностей, соответствующие суммы списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Фактическими затратами на приобретение МПЗ по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, признается стоимость имущества, переданного взамен организацией. Стоимость ценностей, переданных взамен, устанавливается из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Если эту цену определить невозможно, тогда стоимость полученных запасов определяют исходя из цены, по которой обычно организация приобретает подобные запасы. Например, активы, приобретенные в результате товарообменных операций, приходятся по ценам, за которые они могут быть куплены или покупаются на рынке соответствующих товаров. Разница между стоимостью получаемых материальных ценностей и стоимостью переданных материально-производственных запасов в бухучете отражается в составе прочих доходов или расходов.

Стоимость запасов, полученных в результате выбытия (разборки) объекта основных средств, рассчитывается исходя из рыночной стоимости МПЗ и отражается в составе прочих доходов.

Для целей исчисления налога на прибыль стоимость материалов совпадает с фактической их ценой, определенной в бухгалтерском учете (ст. 254 Налогового кодекса РФ).

Материалы можно учитывать либо по фактической себестоимости их приобретения, либо по учетным ценам. Такой порядок предусмотрен в Инструкции по применению Плана счетов. Порядок учета материалов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учетный процесс формирования фактической себестоимости материалов может осуществляться с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или же непосредственно на счете 10 «Материалы».

Учет материалов по фактической себестоимости целесообразно использовать лишь тем организациям, у которых невелики номенклатура используемых материалов, количество поставок материалов и все данные для формирования фактической себестоимости материалов поступают в бухгалтерию одновременно. В этом случае формирование фактической себестоимости материалов осуществляется непосредственно на счете 10 «Материалы», а счета 15 и 16 не задействуют. Все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении материалов, собираются по дебету

счета 10 «Материалы». Внутри счета 10 могут быть открыты аналитические позиции для пообъектного учета запасов в разрезе учетных цен с выделением разниц между стоимостью запасов по этим ценам и фактической себестоимостью их приобретения (заготовления), то есть отклонений в стоимости материальных ценностей.

Учет материалов по учетным ценам целесообразно использовать тем организациям, у которых большая номенклатура используемых материалов, а документы, необходимые для формирования фактической себестоимости материалов, могут поступать в бухгалтерию не одновременно, а с разрывом во времени. Учет материалов по учетным ценам организуют с использованием счетов 15 и 16.

В пункте 80 Методических указаний по МПЗ названы четыре вида учетных цен:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца или года;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы однородных материалов (это разновидность планово-расчетной цены).

Учетные цены периодически подлежат пересмотру. Одним из таких случаев является отклонение планово-расчетных и средних цен от рыночных более чем на 10 процентов.

А как списать отклонения и транспортно-заготовительные расходы по отпущенным материалам? Согласно пункту 87 Методических указаний по МПЗ – пропорционально учетной стоимости этих материалов. Однако следующий пункт предлагает и более простые варианты списания отклонений и транспортно-заготовительных расходов. Так, например, если их сумма не превышает 10% от учетной стоимости материалов, ее можно списать полностью в конце отчетного месяца в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» или 91 «Прочие доходы и расходы». Примеры того, как списывать отклонения и транспортно-заготовительные расходы, приведены в приложении № 3 к Методическим указаниям по МПЗ.

Порядок определения учетных цен и списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению МПЗ от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики.



ПРИМЕР Организация 3 февраля 2007 г. получила на склад 100 банок масляной краски. Согласно учетной политике организации, материалы отражаются по учетным ценам. Учетная цена одной банки краски – 110 руб.

Счет-фактура от поставщика краски получен 5 февраля. Согласно счету-фактуре, общая стоимость материалов составила 11 800 руб. (в том числе НДС – 1800 руб.).

Счет-фактура от транспортной компании на оплату услуг по доставке краски на сумму 2360 руб. (в том числе НДС – 360 руб.) был получен 7 февраля.

В бухгалтерском учете осуществлены проводки:

3 февраля:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 15

– 11 000 руб. (110 руб./шт. × 100 шт.) – оприходована краска по учетной цене.

5 февраля:

ДЕБЕТ 15 КРЕДИТ 60

– 10 000 руб. (11 800 – 1800) – отражена покупная стоимость краски на основании счета-фактуры поставщика;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 1800 руб. – отражен НДС по оприходованной краске.

7 февраля:

ДЕБЕТ 15 КРЕДИТ 60

– 2000 руб. (2360 – 360) – отражены транспортные расходы, связанные с доставкой краски на склад;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 360 руб. – отражен НДС, указанный в счете-фактуре транспортной компании.

Таким образом, учетная цена партии краски составила 11 000 руб., а фактическая себестоимость – 12 000 руб. (10 000 + 2000). Разница между учетной ценой и фактической себестоимостью масляной краски списывается проводкой:

ДЕБЕТ 16 КРЕДИТ 15

– 1000 руб. (12 000 – 11 000) – списано превышение фактической себестоимости масляной краски над ее учетной ценой.

Дебетовое сальдо по счету 16 списывают в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материальные запасы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям или иным способом, определенным в учетной политике организации.

В соответствии с пунктом 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать товары, приобретенные для перепродажи, одним из следующих способов:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения) непосредственно на счете 41;
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая наценка»;
- по учетным ценам (с использованием счета 15).

По покупным или учетным ценам товары учитывают организации, которые осуществляют оптовую торговлю. Фирмы, продающие товары в розницу, могут их учитывать как по покупным, так и по продажным ценам.

Для торговых организаций пунктом 13 ПБУ 5/01 предусмотрено специальное положение о формировании покупной стоимости товара. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, можно включать в состав расходов на продажу или в стоимость товара. В соответствии с пунктом 227 Методических указаний по МПЗ выбор организации закрепляется в учетной политике.

В Налоговом кодексе нет статьи прямого действия, которая устанавливала бы порядок формирования стоимости покупных товаров, предназначенных для перепродажи. Однако по смыслу статей 268 и 320 Налогового кодекса РФ при налогообложении товары, предназначенные для перепродажи, учитываются по стоимости приобретения. Стоимость приобретения определяется по цене, уплаченной продавцу, включая расходы по доставке, если по условиям договора эти расходы включаются в цену товара. Все остальные затраты, связанные с приобретением и доставкой товара (транспортные, складские и др.), учитываются в составе издержек обращения и распределяются на прямые и косвенные в соответствии со статьями 320 Налогового кодекса РФ.

С целью сближения данных бухгалтерского и налогового учета торговым организациям можно за учетную цену принять цену поставщика, контрактную стоимость по договору. Другие расходы, входящие в фактическую себестоимость товаров, учитываются отдельно. В этом случае покупная стоимость товара на счете 41 совпадет со стоимостью, учитываемой для целей налогообложения.

План счетов определяет, что при ведении бухгалтерского учета поступления товаров, учитываемых на счете 41 «Товары», можно применять счет 15 (аналогично порядку учета соответствующих операций с материалами). Это означает, что фактическая себестоимость товаров собирается по дебету счета 15 (в корреспонденции с соответствующими счетами осуществления расходов, непосредственно связанных с их приобретением), а по кредиту этого счета отражается оприходование фактически поступивших в организацию товаров в соответствии с учетными ценами, принятыми организацией (в корреспонденции с дебетом счета 41).

Разница между учетной ценой и фактической стоимостью товаров, выявленная на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», в конце отчетного месяца списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Отклонения, накопленные на счете 16, списываются на расходы на продажу в дебет счета 90 «Продажи» (или 45 «Товары отгруженные»).

При выборе способа списания отклонений необходимо принимать во внимание условия поставки товаров, объем и периодичность их поступлений в организацию. Возможно применение следующих способов:

– полностью по окончании отчетного периода при незначительных объемах продажи и небольших суммах отклонений;

– путем распределения между всеми проданными и непроданными товарами, независимо от того, к каким объектам учета эти отклонения относятся (как правило, пропорционально стоимости проданных (отгруженных) в отчетном месяце товаров);

– по мере продажи определенной партии товара, когда отклонения выявляются отдельно по каждой партии или по каким-либо отдельным поставкам и списываются пропорционально реализации товаров;

– равномерно в течение определенного периода, например в течение отчетного года, вся сумма отклонений списывается на реализацию.

Метод полного списания отклонений полностью соответствовал бы правилам налогового учета, где все иные расходы, кроме контрактной цены товара, являются косвенными расходами периода.

2.2.4. Оценка МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии

До 2008 года действует следующий порядок оценки материально-производственных запасов. При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов (п. 16 ПБУ 5/01):

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Способ себестоимости каждой единицы применяют организации с небольшой номенклатурой материальных ресурсов, выполняющие специальные заказы, или при использовании в производстве запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга (драгоценные металлы, камни, радиоактивные вещества и другие материалы, которые подлежат особому учету, и т.п.).

Прочие материалы и товары можно оценивать одним из остальных трех способов.



ВНИМАНИЕ! С 2008 года оценивать МПЗ по себестоимости последних по времени приобретений нельзя (метод ЛИФО). Для реализации вышеуказанного нововведения приказ Минфина № 26н предписывает с 2008 года исключить подпункт 4 из пункта 16 ПБУ 5/01, а также пункт 20. Напомним, что в пункте 20 ПБУ 5/01 содержится порядок оценки по способу ЛИФО. Согласно этому пункту, оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Методика расчета стоимости указанными способами описана в пунктах 73–80 Методических указаний по МПЗ и приложении № 1 к ним.

Оценка МПЗ по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов. Применяя среднюю себестоимость материалов, необходимо общую себестоимость всех запасов данного вида разделить на их количество, а эти данные складываются соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца. Полученный результат следует умножить на количество МПЗ, отпущенных в производство. В конце месяца все запасы должны быть оценены по средней себестоимости материалов.

Оценка запасов способом ФИФО (первых по времени приобретения) основана на допущении, что запасы используются в хронологической последовательности закупок, то есть те запасы, которые первыми поступают в производство (в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок. В результате на ко-

нец отчетного периода оценка запасов определяется по фактической себестоимости последних закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних закупок.

Несмотря на то, что способ ЛИФО с 2008 года не разрешается использовать, в течение 2007 года фирмам и предпринимателям было позволено это делать.

Способ ЛИФО (последних по времени приобретения) противоположен способу ФИФО. Сущность его заключается в том, что запасы, поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости последних по времени закупок, а себестоимость запасов на конец отчетного периода вычисляется исходя из себестоимости ранних закупок. Этот способ позволяет сгладить влияние инфляции и более точно определить себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) и прибыль от реализации, однако искажает себестоимость запасов на конец отчетного периода.

Интересно, что метод ЛИФО отменен приказом Минфина № 26н, но в документе не сказано ничего о том, что делать организациям в «переходный» период. Допустим, фирма оценивала МПЗ по стоимости последних по времени приобретений в течение 2007 года, а в 2008 года фирма переходит на один из других оставшихся методов оценки. Нужно ли в этом случае производить пересчет по операциям оценки? Если нужно, то как? На эти вопросы минфиновцы пока не отвечают. Остается только ждать официальных разъяснений на этот счет.

В соответствии с пунктом 78 Методических указаний по МПЗ применение оценки по средней себестоимости, по способу ФИФО (и за 2007 год – еще возможно ЛИФО) может осуществляться по взвешенной или скользящей оценке. Вариант расчета средних оценок должен раскрываться в учетной политике организации.

При взвешенной оценке средняя цена запасов определяется в целом за месяц: стоимость всех запасов данного вида, которые были отпущены в производство в течение месяца, надо разделить на их количество. Затем средняя цена умножается на количество запасов, отпущенных в определенное подразделение (или проданных). Это и есть их себестоимость.

При скользящей оценке среднюю цену надо рассчитывать при каждом отпуске данного вида запасов в момент каждого отпуска материала (то есть систематически в течение месяца). Для этого себестоимость всех запасов, которые были на складе на момент данного отпуска, делят на их количество.

Способ оценки для каждого вида материальных ресурсов оговаривается в учетной политике организации и распространяется на всю группу (вид) запасов.

По каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года применяется один способ оценки списания. Обязательным условием является то, что один из указанных способов по группе однородных МПЗ применяется исходя из допущения последовательности применения учетной политики. Менять однажды выбранный способ можно, но только в случае, если у предприятия есть для этого серьезные основания. Все причины и последствия изменения данного способа необходимо указать в пояснительной записке.

В целях исчисления налога на прибыль списание сырья и материалов в производство также осуществляется одним из вышеперечисленных методов оценки запасов согласно пункту 8 статьи 254 Налогового кодекса РФ. Для упрощения учета организация может выбрать один и тот же метод в бухгалтерском и налоговом учете.

Готовая продукция может оцениваться в бухгалтерском учете одним из следующих вариантов:

- по фактической производственной себестоимости или фактическим затратам на ее изготовление;
- по нормативной себестоимости;
- по договорным ценам;
- другими способами.

Организация может выбрать любой из этих вариантов или разработать собственную методику учета готовой продукции. Однако пункт 205 Методических указаний по МПЗ рекомендует при единичном и мелкосерийном производстве учитывать продукцию по фактической себестоимости, а при массовом и серийном производстве – по нормативной. Договорные цены по мнению Минфина России лучше применять, если они постоянны.

Вариант учета по фактической себестоимости возможен для предприятий индивидуального производства или с ограниченной номенклатурой продукции в условиях ежедневного ее производства и отпуска. Метод характеризуют неточности исчисления себестоимости до окончания отчетного месяца. В фактическую производственную себестоимость включают все затраты на изготовление продукции: стоимость материалов, топлива, энергии, зарплату рабочих, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

При расчете нормативной себестоимости отдельно определяются и учитываются отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный период от плановой стоимости. Этим методом обеспечивается единство оценки в текущем учете при планировании и составлении отчетности. Однако при часто меняющейся плановой себестоимости достаточно трудоемким является процесс уточнения остатков готовой продукции. Оценка по нормативной себестоимости удобна тем, что позволяет максимально сблизить стоимость готовой продукции, отраженную в бухгалтерском и налоговом учете. Дело в том, что для целей налогообложения готовую продукцию тоже можно оценивать по нормативной (плановой) себестоимости. Она складывается из прямых расходов. Согласно статье 318 Налогового кодекса РФ, к таким расходам относятся стоимость сырья и материалов, зарплата работников, участвующих в производстве товаров, а также суммы ЕСН, приходящиеся на эту зарплату, и амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в производстве.

Вариант учета готовой продукции по учетным ценам является самым распространенным. Разумеется, учетная цена и фактическая себестоимость готовой продукции могут существенно отличаться друг от друга. Разницу между ними (отклонение) следует отражать на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция». При продаже продукции отклонения в ее стоимости списывают одной из следующих проводок:

1) если учетная цена меньше фактической себестоимости продукции

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

— списаны отклонения стоимости проданной продукции.

2) если учетная цена превысила фактическую себестоимость продукции

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

— списаны отклонения стоимости проданной продукции.



ПРИМЕР Организация производит кирпичи. В марте 2007 г. изготовлено и продано 50 000 кирпичей. Расходы (все они учитываются для целей налогообложения прибыли) составили 480 000 руб., в том числе:

- 50 000 руб. — стоимость материалов;
- 150 000 руб. — зарплата работников;
- 20 000 руб. — амортизация основных средств, используемых в производстве;
- 10 000 руб. — расходы на продажу;
- 250 000 руб. — другие расходы.

Цена одного кирпича — 11,8 руб., в том числе НДС — 1,8 руб.

В учетной политике указано, что для целей бухгалтерского и налогового учета готовая продукция отражается по нормативной себестоимости, в которую включают стоимость материалов, зарплату работников и амортизационные отчисления по основным средствам производственного назначения.

Таким образом, учетная цена одного кирпича, изготовленного в марте, составит 4,40 руб. [(150 000 руб. + 50 000 руб. + 20 000 руб.) : 50 000 шт.].

Для целей налогообложения прибыли доходы и расходы определяются методом начисления, а для целей исчисления НДС выручка определяется по моменту отгрузки.

В бухгалтерском учете выпуск и продажу кирпича надо отразить следующими проводками:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10 (70, 69...)

— 470 000 руб. (50 000 + 150 000 + 20 000 + 250 000) — отражены производственные затраты;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 (70, 69)

– 10 000 руб. – отражены расходы на продажу;

ДЕБЕТ 43 субсчет «Учетная стоимость готовой продукции» КРЕДИТ 20

– 220 000 руб. (4,40 руб. × 50 000 шт.) – отражена учетная стоимость кирпича;

ДЕБЕТ 43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» КРЕДИТ 20

– 250 000 руб. (470 000 – 220 000) – отражены отклонения фактической себестоимости кирпича от его учетной стоимости;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 590 000 руб. (11,8 руб. × 50 000 шт.) – реализован кирпич;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 90 000 руб. (1,8 руб. × 50 000 руб.) – начислен НДС;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 43 субсчет «Учетная стоимость готовой продукции»

– 220 000 руб. – списана учетная стоимость кирпича;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 43 субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

– 250 000 руб. – списаны отклонения стоимости проданной продукции;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 44

– 10 000 руб. – списаны расходы на продажу;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Прибыль/убыток от продаж» КРЕДИТ 99

– 20 000 руб. (590 000 – 90 000 – 220 000 – 250 000 – 10 000) – определен финансовый результат (прибыль) от продажи кирпича.

В налоговом учете организации прибыль также будет равна 20 000 руб.

2.2.5. Последующая оценка МПЗ

В соответствии с пунктом 12 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материалов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

В настоящее время российским законодательством прямая переоценка материальных ценностей, учитываемых в составе средств в обороте, не предусмотрена.

Однако пунктом 25 ПБУ 5/01 предусмотрено, что по морально устаревшим запасам, полностью или частично утратившим свое первоначальное качество, цена на которые на рынке снизилась, стоимость на конец года для отражения их в бухгалтерском балансе может меняться посредством создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв создается в конце каждого отчетного года за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Резерв может создаваться по каждой единице или по группам аналогичных МПЗ. Первый способ более точный, но и более трудоемкий. Выбор способа должен быть закреплен в учетной политике. Создание резерва позволяет отразить МПЗ по наименьшей из двух оценок (фактической себестоимости или рыночной цене). Материальные ценности в этом случае показываются в бухгалтерском балансе за вычетом образованного резерва, числящегося на счете 14.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции соответствует фактической себестоимости или превышает ее.

При образовании резерва под снижение стоимости МПЗ (по состоянию на 31 декабря отчетного года) в учете делают запись:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 14

— создан резерв на сумму разницы между указанными оценками запасов.

Резерв восстанавливается по мере реализации ТМЦ, под которые был создан.

Образование резервов и их аналитический учет на счете 14 ведутся по каждому виду запасов, под которые создается резерв.

Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» показывает превышение фактической себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Следует отметить, что счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10, но и по другим средствам в обороте — незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т.п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10, 20, 23, 43, 41. После такого сопоставления материальные ценности отражают в бухгалтерском балансе в нетто-оценке — по аналогии с внеоборотными активами, вложениями в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, дебиторской задолженностью, под которую создаются резервы сомнительных долгов.

Обратите внимание, создание резерва под снижение стоимости ТМЦ для целей налогообложения не предусмотрено. То есть, 25 глава Налогового кодекса РФ не предусматривает уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму резерва под снижение стоимости материальных ценностей.



ПРИМЕР *Предприятие в середине 2007 г. оприходовало 1000 ед. товара по 50 руб. за штуку на общую сумму 50 000 руб. Товары в количестве 400 ед. были проданы. На конец года на складе осталось 600 ед. товара на сумму 30 000 руб. На рынке наметилось устойчивое снижение цены на данный товар.*

Текущая рыночная цена этого товара составляет 30 руб. за ед. или 18 000 руб. за оставшуюся партию. В связи с этим предполагается, что организация недополучит часть выручки.

По состоянию на 31 декабря 2007 г. в организации создается резерв под отклонение стоимости товара на сумму 12 000 руб.

В учете это отразится следующей проводкой:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 14

— 12 000 руб. — создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

В годовом бухгалтерском балансе за 2007 г. стоимость товаров будет показана за вычетом резерва, то есть по рыночной цене. Эта же цена будет отражена и во вступительном балансе на 1 января 2008 г.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная цена этих товаров увеличится, скажем, на 5 руб. (35 руб. за шт.), то соответствующая часть резерва будет отнесена на уменьшение стоимости материальных расходов:

ДЕБЕТ 14 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие расходы»

— 3000 руб. (600 ед. × 5 руб.) — отражено увеличение рыночной цены товаров за счет созданного ранее резерва.

Аналогичная проводка будет осуществлена по мере реализации ценностей, под снижение стоимости которых был создан резерв.

Если в конце отчетного периода резерв не будет полностью использован, то сумма неиспользованного резерва присоединяется к финансовым результатам и списывается с дебета счета 14 за счет прочих доходов и расходов. Таким образом, резерв, созданный в конце отчетного периода, полностью списывается в качестве прочих доходов. В конце следующего за отчетным периода резерв вновь создается по той же схеме в размере превышения фактической стоимости материалов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, над их рыночной стоимостью.

2.2.6. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В соответствии с пунктами 23 и 24 ПБУ 5/01 в Бухгалтерском балансе материально-производственные запасы отражаются в соответствии с их классификацией (распределением по группам, видам), исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов, а также стоимости запасов при их выбытии (по себестоимости единицы, средней себестоимости, способу ФИФО, в отчетах за 2007 год – возможно, еще и по способу ЛИФО).

Запасы, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01).

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные под залог покупателю, учитываются в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности (пояснительной записке) по материально-производственным запасам подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация (п. 27 ПБУ 5/01):

- о способах оценки запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки запасов;
- о стоимости запасов, переданных под залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Элементами учетной политики по готовой и отгруженной продукции являются:

- выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции;
- выбор способа учета выпуска готовой продукции (без учета использования счета 40 и с использованием данного счета);
- признание момента продажи по работам долгосрочного характера (без использования счета 46 и с использованием данного счета);
- определение порядка признания расходов на продажу.

Помимо того, что приказ Минфина РФ № 26н внес поправки в ПБУ 5/01, его изменения также затронули другие нормативные акты. А именно – Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н) и приложение к ним.

В Методических указаниях (и приложении к ним) также предполагается с 2008 года исключить всякое упоминание о методе оценки материально-производственных запасов по методу ЛИФО.

2.2.7. Отражение материально-производственных запасов в учетной политике

Как мы уже сказали выше, к материально-производственным запасам относятся готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством) и товары.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

До 2008 года при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО); по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО). С начала 2008 года способ ЛИФО исключается из данного списка.

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Способ ФИФО основан на допущении того, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) предполагает, что материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки, отражаемый в учетной политике.

В учетной политике на 2008 год способ ЛИФО использовать нельзя.



ПРИМЕР В январе 2008 года на складе ООО «Сокол» хранилось 500 килограммов краски. Цена килограмма краски равна 100 руб. (без НДС). В течение месяца на склад поступило еще 300 килограммов такой же краски по цене 140 руб. за килограмм. За этот месяц в производство было отпущено 600 килограммов краски.

ООО «Сокол» оценивает себестоимость отпущенной в производство краски по методу ФИФО, поэтому она сначала списывает в производство краску, которая была на складе в начале января. А затем еще 100 килограммов (600 – 500) из партии, поступившей на склад в течение месяца. Получается, что фактическая себестоимость всей израсходованной за месяц краски составит:

$$100 \text{ руб.} \times 500 \text{ кг.} + 140 \text{ руб.} \times 100 \text{ кг.} = 64\,000 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость остатка краски оценивается по себестоимости последней партии и равна 28 000 руб. (140 руб. $\times$ (300 кг. – 100 кг.)).

В учетной политике применительно к материально-производственным запасам также необходимо указать, используются или не используются в их бухгалтерском учете счета 15 и 16. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте.

В дебет счета 15 относится покупная стоимость материально-производственных запасов, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные про-

изводства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материально-производственных запасов в организации.

В кредит счета 15 в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются – при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Аналитический учет по счету 16 ведется по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.



ПРИМЕР Животноводческое хозяйство ЗАО «Макс» приобрело молодняк скота. Поставщик реализовал продукцию по 5500 руб. за единицу. Аналогичные животные учитываются в ЗАО «Веста» по цене 5000 руб. за единицу.

Если хозяйство ведет учет без использования счетов 15 и 16, то соответствующее пополнение стада, по каждому животному, будет отражено в учете следующей бухгалтерской проводкой:

ДЕБЕТ 11 «Животные на выращивании и откорме» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 5500 руб. – поступил молодняк скота.

В итоге учетная стоимость одного животного в стаде увеличится и будет находиться в интервале между 5000 руб. и 5500 руб. Это может не соответствовать позиции хозяйства, которое ориентируется на определенную учетную стоимость одного животного, составляющую 5000 руб.

Рассмотрим теперь ситуацию, когда учет ведется с использованием счетов 15 и 16. В этом случае по дебету счета 15 отражается фактическая покупная стоимость животного:

ДЕБЕТ 15 «Заготовление и приобретение материалов» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 5500 руб. – отражены затраты на приобретение молодняка скота.

Далее дебетуется счет 11, в корреспонденции со счетом 15. При этом сумма проводки соответствует не цене продавца, а принятой хозяйством учетной стоимости животного:

ДЕБЕТ 11 «Животные на выращивании и откорме» КРЕДИТ 15 «Заготовление и приобретение материалов»

– 5000 руб. – поступил молодняк скота.

Счет 15 закрывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» КРЕДИТ 15 «Заготовление и приобретение материалов»

– 500 руб. – отражены отклонения в стоимости молодняка скота.

Затем накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенного молодняка животных, исчисленной по фактической себестоимости приобретения, и стоимости приобретенного молодняка животных, исчисленной по учетным ценам, списываются, а при отрицательной разнице сторнируются в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на продажу или других соответствующих счетов. В нашем случае на счете 16 образовалась положительная разница в стоимости приобретенного имущества. Поэтому ее можно списать, например, следующим образом:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— 500 руб. — списаны отклонения в стоимости молодняка скота.

Кроме того, при бухгалтерском учете материально производственных запасов в учетной политике надо выбрать способ оценки остатков незавершенного производства. Согласно пункту 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации эта оценка может проводиться:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Свои нюансы имеет бухгалтерский учет спецодежды. Минфин России для этого объекта учета выпустил Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (приказ от 26 декабря 2002 г. № 135н).

Таким образом, один из возможных способов учета спецодежды — ее учет в соответствии с названными Методическими указаниями в составе материально-производственных запасов независимо от срока службы. Если данный срок превышает 12 месяцев, то для учета обмундирования можно использовать и ПБУ 6/01, поскольку Методические указания формально относятся к оборотным активам. Поэтому решать, как учесть спецодежду, должна сама организация. Выбранная методика должна быть зафиксирована в учетной политике.

У каждого способа учета есть свои плюсы и минусы. Допустим, организация приобретает спецодежду сроком службы больше 12 месяцев и стоимостью не более 20 000 руб. Тогда ее удобнее учитывать как основные средства. Если же спецодежда стоит более 20 000 руб., то ее выгоднее учесть в составе оборотных активов и вести учет в соответствии с Методическими указаниями по учету спецодежды. При учете такой одежды на счете 01 организации придется платить налог на имущество с ее стоимости (п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ).

При принятии организацией решения об учете спецодежды в составе оборотных активов, она отражается на счете 10 «Материалы». Для этого к счету 10 вводятся два дополнительных субсчета:

- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Поступление на склад спецодежды оформляется приходным орденом по форме № М-4, которая утверждена постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

Если организация решила учитывать спецодежду в составе основных средств, то поступившее имущество отражается на счете 08. При этом оформляются первичные документы по учету основных средств (по формам ОС-1, ОС-6, утвержденным постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7).

Многие организации упаковывают уже имеющийся товар в коробку с фирменным логотипом. При изготовлении упаковки собственными силами организация несет определенные затраты. Это и стоимость самого материала, и расходы, связанные с производством тары (оплата труда, ЕСН с зарплаты работников). Чтобы не работать себе в убыток, логично увеличить цену продаваемого товара на стоимость фирменной упаковки. Однако сделать это запрещает п. 12 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Ведь сформированную учетную стоимость материальных ценностей изменить нельзя.

Приведем пример отражения в бухгалтерском и налоговом учете изготовления упаковки и продажи товаров с учетом ее стоимости.



ПРИМЕР Розничный магазин «Порте» купил товар по цене 11 800 руб. (в том числе НДС – 1180 руб.). Было принято решение собственными силами изготовить для товара упаковку с логотипом магазина. Для этого закупили картон по цене 236 руб. (в том числе НДС – 36 руб.). За изготовление картонной коробки работнику начислено 200 руб. Товар был продан за 13 000 руб.

Покупка товаров и упаковочного материала отражена в бухгалтерском учете следующими проводками:

ДЕБЕТ 41-2 КРЕДИТ 60

– 10 000 руб. – учтена стоимость товара;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 1180 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 11 800 руб. – оплачен товар;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

– 1180 руб. – принят к вычету НДС по товару;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60

– 200 руб. – учтена стоимость картона;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 36 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 236 руб. – оплачен картон;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

– 36 руб. – принят к вычету НДС.

В процессе производства упаковки бухгалтер сделал записи:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10

– 200 руб. – передан в производство материал;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70

– 200 руб. – начислена зарплата работнику;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 68

– 52 руб. – начислен ЕСН;

ДЕБЕТ 43 КРЕДИТ 20

– 452 руб. (200 + 200 + 52) – сформирована стоимость картонной коробки;

ДЕБЕТ 41-3 КРЕДИТ 43

– 452 руб. – учтена стоимость коробки в составе тары.

Покупатель приобретает упакованный товар. Реализация отражается в бухгалтерском учете так:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 90-1

– 13 000 руб. – отражена выручка от продажи товара;

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68

– 2340 руб. (13 000 руб. × 18%) – начислен НДС с реализации;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 41-2

– 10 000 руб. – списана стоимость товара;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 41-3

– 452 руб. – списана стоимость картонной коробки.

Изготовленная тара передается покупателю безвозмездно. Покупатель получает два вида продукции – товар и упаковку, а оплачивает только товар. При передаче коробки следует уплатить НДС:

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 68

– 81,36 руб. $(452 \text{ руб.} \times 18\%)$ – начислен НДС.

При передаче упаковки появляется постоянная разница, которая приводит к образованию постоянного налогового обязательства (ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»). В отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете стоимость безвозмездно переданного имущества в расходах не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ):

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68

– 108,48 руб. $(452 \text{ руб.} \times 24\%)$ – отражено постоянное налоговое обязательство.

Чтобы избежать начисления НДС на безвозмездную реализацию и постоянной разницы следует включить стоимость изготовленной тары в цену товара. При этом лучше учитывать полностью готовый к продаже товар на отдельном субсчете к счету 41, так как увеличить уже сформированную на счете 41-2 стоимость товара нельзя. Например, можно использовать субсчет 41-5 «Товар в упаковке».



ПРИМЕР Цена товара в фирменной упаковке составила 13 500 руб.

ДЕБЕТ 41-5 КРЕДИТ 41-2

– 10 000 руб. – передан на упаковку товар;

ДЕБЕТ 41-5 КРЕДИТ 41-3

– 452 руб. – увеличена цена товара на стоимость коробки;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 90-1

– 13 500 руб. – отражена выручка от продажи товара;

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68

– 2 430 руб. $(13 500 \text{ руб.} \times 18\%)$ – начислен НДС с реализации;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 41-5

– 10 452 руб. – списана стоимость товара.

В этом случае нет безвозмездной реализации, НДС и постоянной разницы по ПБУ 18/02.

Большое значение с точки зрения налогообложения имеет формирование цены товара. Так, согласно пункту 1 статьи 40 Налогового кодекса РФ «для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки». Пока не будет доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. В то же время в п. 3 рассматриваемой статьи установлено, что при несоответствии цены договора рыночным ценам «налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги». Фактически речь идет о необходимости выполнения специального расчета в целях налогообложения. При этом отметим, что обязанности по самостоятельному осуществлению данного расчета для налогоплательщиков не предусмотрено.

Исходя из анализа вышеуказанных положений, можно сделать следующие выводы:

во-первых, специальный расчет в целях налогообложения составляет непосредственно налоговый орган;

во-вторых, последствием специального расчета является доначисление сумм налога, а также пени. Взыскание сумм штрафных санкций в данном случае не предусмотрено НК РФ.

Вместе с тем, необходимо отметить, что налогоплательщик вправе по своему желанию своевременно сделать спецрасчет. Заинтересованность самостоятельного осуществления расчета обусловлена тем, что в противном случае с налогоплательщика могут быть взысканы пени.

Проверять обоснованность применения цен в целях последующего доначисления налога на прибыль по спецрасчету налоговые органы вправе только в следующих четырех случаях:

- 1) по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Осуществлять контроль за ценами в иных случаях налоговые органы не имеют права. Вместе с тем, следует отметить, что под указанный перечень сделок подпадает большинство операций совершаемых налогоплательщиками. Поэтому вопрос о применении цен в целях налогообложения является актуальным.

Взаимозависимые лица – граждане и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Признание лиц взаимозависимыми возможно по закону либо по суду.

Согласно статье 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимость возникает в тех случаях, когда:

- 1) одна организация непосредственно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;

- 2) одна организация косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%.

Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

- 3) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

- 4) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Первые два основания применяются для сделок между организациями. Последние два основания распространяются на сделки между физическими лицами. Для организаций взаимозависимость определяется по доле участия, которая должна составлять более 20%.

Организация-А владеет акциями ОАО Организации-Б в размере 25% от уставного капитала. В этом случае все сделки, совершаемые между данными предприятиями, подлежат контролю со стороны налогового органа. Если доля такого участия составляла бы 18%, то цены по сделкам по указанному основанию контролю не подлежат.

Организация-А владеет акциями ОАО Организации-Б в размере 70% от уставного капитала. В свою очередь Организация-Б владеет акциями ОАО Организации-С в размере 30% от уставного капитала. В этом случае Организация-А и Организация-С являются взаимозависимыми лицами, поскольку доля участия составляет 21% ($70\% \times 30\% : 100\% = 21\%$). Все сделки, совершаемые между Организацией-А и Организацией-С, также подлежат контролю со стороны налогового органа.

Если бы Организация-А владела акциями ОАО Организации-Б в размере 60%, то доля косвенного участия в Организации-С составила бы 18% ($60\% \times 30\% : 100\% = 18\%$). В этом случае Организация-А и Организация-С не считались бы взаимозависимыми лицами.

Признание взаимозависимости без суда можно только в указанных четырех случаях. Во всех остальных случаях суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Конституционный суд РФ своим определением от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ» разъяснил порядок признания судами лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не указанным в пункте 1 статьи 20 Налогового кодекса РФ.

Согласно данным разъяснениям лица могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, если:

во-первых, эти основания указаны в других правовых актах;

во-вторых, отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Под товарообменными (бартерными) операциями понимаются операции, совершаемые на основе договоров мены и товарообмена.

Договор мены регулируется главой 31 Гражданского кодекса РФ. Понятие договора товарообмена не установлено ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве. Указанная операция сложилась на практике и стала своеобразным обычаем делового оборота. Товарообменные операции осуществляются на основании одного договора и не предполагают осуществления между сторонами расчетов. В отличие от договора мены в договоре на совершение товарообменных операций не указывается точное количество обмениваемого имущества, цены на указанное имущество не являются равными. Как правило, на практике предприятия в рамках договора товарообмена осуществляют встречные поставки собственной продукции в течение продолжительного периода времени. В связи с этим не считаются товарообменными операциями поставки товаров в рамках договора купли-продажи, даже если расчеты по ним происходят по взаимозачету, векселями, уступкой права требования и другими подобными способами.

Внешнеторговыми являются сделки, заключаемые в процессе осуществления внешнеторговой деятельности. Под внешнеторговой деятельностью понимается деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

Основными операциями при осуществлении внешнеторговой деятельности являются следующие виды торговли:

а) внешняя торговля интеллектуальной собственностью – передача исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права на использование объектов интеллектуальной собственности российским лицом иностранному лицу либо иностранным лицом российскому лицу;

б) внешняя торговля информацией – внешняя торговля товарами, если информация является составной частью этих товаров, внешняя торговля интеллектуальной собственностью, если передача информации осуществляется как передача прав на объекты интеллектуальной собственности, или внешняя торговля услугами в других случаях;

в) внешняя торговля товарами – импорт и (или) экспорт товаров. Перемещение товаров с одной части таможенной территории РФ на другую часть таможенной территории РФ, если такие части не связаны между собой сухопутной территорией РФ, через таможенную территорию иностранного государства не является внешней торговлей товарами;

г) внешняя торговля услугами – оказание услуг (выполнение работ), включающее в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг (работ) и осуществляемое специальными способами.

Согласно статье 33 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» внешняя торговля услугами может осуществляться следующими способами:

- 1) с территории РФ на территорию иностранного государства;
- 2) с территории иностранного государства на территорию РФ;
- 3) на территории РФ иностранному заказчику услуг;
- 4) на территории иностранного государства российскому заказчику услуг;
- 5) российским исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории иностранного государства, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени лиц на территории иностранного государства;
- 6) иностранным исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории РФ, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени иностранных лиц на территории РФ;
- 7) российским исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории иностранного государства;
- 8) иностранным исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории РФ.

Применение организацией за непродолжительный период времени на одни и те же товары (работы, услуги) разных цен, которые отклоняются более чем на 20%, влечет право контроля за ценами со стороны налогового органа.

При применении данного основания можно выделить следующие основные положения.

1. Контроль осуществляется только в случае, когда отклонения в ценах составило более чем 20%.
2. Отклонение в ценах должно происходить по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам).
3. Отклонение должно существовать в пределах непродолжительного периода времени.
4. Объем поставляемого товара по сделкам в данном случае на применение указанного основания не влияет.
5. При наличии перечисленных условий контролю подлежат все сделки по товарам (работам, услугам) данного типа.

Самым сложным для практического применения данного основания является порядок определения непродолжительного периода времени. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает такого понятия. Вместе с тем, по нашему мнению непродолжительный период времени в целях осуществления контроля за ценами должен определяться исходя из определенного периода (30 дней, 90 дней, 180 дней и т.д.). При этом определение непродолжительности периода времени должно зависеть от состояния экономики в стране. Чем стабильнее экономика, тем больше данный период.

Для применения специального расчета недостаточно выявить перечисленные ранее четыре вида сделок. Основанием для доначисления НДС является отклонение цены, указанной в договоре, от рыночных цен более чем на 20%.

Так, согласно пункту 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ в случаях совершения сделок, подлежащих контролю, когда примененные сторонами сделки цены товаров, работ или услуг отклоняются в сторону повышения или сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе доначислить налог и пени.



ПРИМЕР Цена по сделке (между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, по внешнеторговой сделке) составила 100 руб. При проведении налогового контроля было установлено, что рыночная цена на данный товар составила 130 руб. Отклонение между договорной ценой и рыночной составило более 20%. Поэтому налоговый орган вправе доначислить налог и пени. Если в нашем примере рыночная цена составит 115 руб., то никакого доначисления не происходит.



ПРИМЕР В период с 25 июня по 25 июля предприятие по своей продукции применяла две цены 100 руб. и 150 руб. Рыночная цена составила 160 руб. По договорам, в которых была установлена цена 100 (отклонение от рыночной цены более 20%) руб. налоговый орган вправе доначислить налог и пени. По договорам с ценой 150 руб. доначисление не производится (отклонение от рыночной цены менее 20%).

Для того чтобы осуществить специальный расчет необходимо определить рыночную цену. Первый вопрос, который возникает при этом, на какую дату она определяется: на дату отгрузки товара или на дату оплаты товара, или на дату перехода права собственности?

Статья 40 Налогового кодекса РФ по данному поводу содержит две нормы.

1. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (п. 4 ст. 40 Налогового кодекса РФ).

2. При определении рыночных учитывается информация о заключенных на момент реализации сделок в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены (п. 9 ст. 40 Налогового кодекса РФ).

Из анализа данных норм следует, что рыночная цена определяется на момент реализации, но при этом она должна сложиться в сопоставимых условиях.

В соответствии со статьей 167 Налогового кодекса РФ момент фактической реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиками самостоятельно по мере отгрузки или по мере поступления денежных средств.

Основная проблема в данном случае возникает у предприятий, работающих «по методу оплаты», поскольку цены на момент отгрузки и на момент оплаты при ее продолжительной задержке существенно отличаются друг от друга. В связи с тем, что глава 21 Налогового кодекса РФ никаких специальных положений по данному поводу не содержит, применение принципа сопоставимости экономических условий для указанных организаций затруднительно.

Для определения рыночных цен Налоговый кодекс РФ предусматривает два способа: обычный и специальный (расчетный).

1. Обычный способ определения рыночной цены.

Рыночная цена — это цена, по которой покупатель может на ближайшей по отношению к себе территории приобрести аналогичные товары, работы, услуги без существенных дополнительных затрат, или цена, по которой продавец может на ближайшей по отношению к себе территории реализовать аналогичные товары, работы, услуги без существенных дополнительных затрат, при наличии сопоставимых условий сделки.

Иными словами, сейчас рыночная цена определяется не только по месту нахождения покупателя, но и по месту нахождения продавца.

При определении рыночных цен необходимо также учитывать следующие условия:

- а) товары, работы, услуги являются аналогичными;
- б) условия сделки являются сопоставимыми;
- в) при сравнении цен необходимо учитывать обычно применяемые наценки или скидки.

Условие аналогичности означает, что товары (работы, услуги) должны быть идентичными (а при их отсутствии — однородными).

Сопоставимость условий сделки означает соответствие по количеству (объему) поставляемых товаров, сроку исполнения обязательств, условиям платежей, обычно применяемым в сделках данного вида, а также иным разумным условиям, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.



ПРИМЕР Цена по договору поставки между организациями была сформирована на условиях франко-станция назначения (т.е. включала в себя затраты по доставке товара) в размере 300 руб. Налоговые органы нашли рыночную цену по договору со всеми аналогичными условиями, но только на условиях франко-станция отправления (т.е. без включения затрат по доставке товара) в размере 250 руб. В данном случае найденная цена может быть принята за рыночную с учетом поправки на транспортные расходы. Если транспортные расходы составят 70 руб., то рыночная цена составит 320 руб. ($250 + 70$). При этом договорная цена 300 руб. не отклоняется от рыночной 320 руб. более чем на 20%. Поэтому доначисления налога в рассмотренном случае не произойдет.

Помимо перечисленного необходимо учитывать, что при определении рыночной цены должны быть приняты во внимание любые иные специфические условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Учет обычно применяемых скидок и наценок означает то, что используемая для контроля цена не может быть рыночной, если она сформирована без указанных скидок. Данное положение вполне оправдано, поскольку оно вызвано особыми экономическими условиями.

Например, две сделки по однородным товарам с одинаковыми договорными условиями исполняются по разным ценам. Такое отличие может быть вызвано сезонным колебанием потребительского спроса.

Налоговый кодекс РФ не указывает, какие виды надбавок должны учитываться в данном случае. В отношении скидок установлено, что учитываются те, которые вызваны:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Определяемая согласно установленным правилам рыночная цена должна быть подтверждена документально. Для подтверждения рыночных цен могут использоваться официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. От наличия документального подтверждения рыночной цены зависит способ ее определения (обычный либо специальный).

2. Специальный (расчетный) способ определения рыночной цены.

В случае невозможности определения рыночных цен обычным способом (отсутствие сделок, отсутствие источников информации), для их определения могут использоваться два расчетных метода приведенных ниже. При этом установлена строгая очередность их применения. Сначала используется метод цены последующей реализации. В случае невозможности использования указанного метода применяется затратный метод.

Метод цены последующей реализации. Рыночная цена определяется по следующему механизму:

$$PC = ЦПП - З,$$

где: PC – рыночная цена;

ЦПП – цена, по которой товар был продан покупателем при последующей реализации (цена последующей продажи);

З – обычные затраты, понесенные покупателем для последующей продажи (без учета цены, по которой товар был приобретен), с учетом обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

Затратный метод. Рыночная цена определяется по следующему механизму:

$$PC = З + П,$$

где: PC – рыночная цена;

З – затраты на производство (приобретение) и реализацию;

П – обычно применяемая в данной сфере деятельности прибыль.

При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Использование затратного метода вызывает большие сомнения, поскольку не установлен механизм определения обычной прибыли.

В заключение отметим, что все вышеизложенные положения необходимо учитывать при выработке ценовой политики во избежание возможных неблагоприятных последствий.

В отличие от бухгалтерского учета, где организация по разным видам материально-производственных запасов вправе применять разные способы оценки, в налоговом учете организация выбирает только один способ, закрепляемый в налоговой учетной политике.

В налоговом учете пока что (до 2008 года) используются те же четыре метода оценки выбываемых материально-производственных запасов: по стоимости каждой единицы, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО). С 2008 года, как уже было неоднократно сказано выше, метод ЛИФО отменен.

В учетной политике для целей налогообложения отражаются особенности списания сырья, материалов и товаров. При этом сырье и материалы на основании ст. 254 НК РФ следует рассматривать как одну учетную группу. Обратим внимание, что в отличие от бухгалтерского учета, где организация по разным видам материально-производственных запасов вправе применять разные способы оценки, в налоговом учете организация выбирает только один способ, закрепляемый в налоговой учетной политике.

Способ списания сырья и материалов может отличаться от способа списания товаров, осуществляемого в соответствии с пунктом 1 статьи 268 Налогового кодекса РФ.

Для сближения налогового и бухгалтерского учета организации нередко выбирают один метод, который используют и в том, и в другом учете. Но даже в этом случае стоимость имущества в бухгалтерском и налоговом учете будет различной. Так, стоимость товаров будет отличаться на сумму консультационных услуг, процентов по заемным средствам на приобретение товаров и т.п. В бухгалтерском учете эти расходы включаются в стоимость товаров. В налоговом учете они списываются как прочие расходы, внереализационные расходы.

Оценка остатков незавершенного производства осуществляется по правилам, предусмотренным статьей 319 Налогового кодекса РФ.

2.3. Учет товаров

Материально-производственные запасы состоят из материалов, готовой продукции и товаров. К материально-производственным не относятся запасы, находящиеся в составе незавершенного производства. Учет драгоценных металлов, драгоценных камней и изделий из них должен осуществляться на основании специальных инструкций Минфина России (п. 2–5 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н).

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету при переходе к организации контроля над ними. Контролируемые запасы, на которые переходит право собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, отражаются на балансовых счетах бухгалтерского учета. В остальных случаях запасы учитываются на соответствующих забалансовых счетах.

2.3.1. Общие положения о товаре

Товары – часть материально-производственных запасов, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи (перепродажи) без дополнительной обработки.

Основными задачами учета товаров являются:

- формирование фактической себестоимости товаров;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по поступлению (заготовлению) и отпуску товаров;
- контроль за сохранностью товаров в местах их хранения и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов товаров, обеспечивающих бесперебойный процесс их реализации;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов товаров с целью их быстрой реализации или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования товарных запасов.

Учет товаров в торговых организациях включает следующие основные этапы:

1. Поступление товаров. Поступление товаров в оптовую и (или) розничную продажу может производиться: от поставщиков; с оптовых и (или) других розничных складов (мест хранения); из производственных подразделений; из цехов укомплектации товаров и др.;

2. Хранение товаров на складе(ах) и (или) в торговых залах (секциях, отделах) организаций;

3. Выбытие товаров. Выбытие товаров может производиться: при реализации их покупателям – юридическим и (или) физическим лицам; списания для внутреннего потребления в организациях торговли; в случаях их недостачи, боя, порчи и др.

Учет товара производится либо по фактической стоимости приобретения, либо по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) (п. 13 ПБУ 5/01).

Организации розничной торговли, регистрирующие продажу каждой единицы товара, учет этих товаров могут осуществлять по покупной стоимости без отдельного учета наценок (скидок).

Формирование покупной стоимости товаров может осуществляться следующими способами:

по стоимости приобретения, включающей цену поставщика, и другие расходы, связанные с приобретением товаров и произведенные до момента передачи их в продажу;

по цене поставщика с отнесением на расходы на продажу, других затрат по заготовке и доставке товаров, произведенных до момента передачи их в продажу.

Изменения фактической себестоимости оприходованных товаров не предусматриваются, кроме случаев, установленных законодательством.

Товары, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре (п. 14 ПБУ 5/01).

Единица бухгалтерского учета товаров выбирается организацией самостоятельно, таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих товарах, а также надлежащий контроль за их

наличием и движением. В качестве единицы бухгалтерского учета товаров может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и др.

Торговые организации самостоятельно разрабатывают систему нумерации товаров или пользуются системой, предлагаемой конкретной бухгалтерской и (или) торгово-складской программами.

Бухгалтерский учет товаров ведется в натурально-стоимостном выражении, по наименованиям товаров с их отличительными признаками – марка, артикул, сорт и др., по количеству и учетной стоимости.

Натуральный учет товаров может вестись в одной или нескольких независимых единицах измерения. Например, ювелирные изделия могут учитываться в штуках и граммах, макаронные изделия – в коробках и килограммах и т.п. В качестве единиц измерения товаров могут использоваться:

- единица измерения поставки товара;
- единица измерения товара при его хранении на складе;
- единица измерения отпускного товара.

Для расчета количества товара, выраженного в различных единицах измерения, используются коэффициенты пересчета.

Учетная цена товара устанавливается по тем единицам измерения (весовым, объемным, линейным, в штуках), по которым товар принят к бухгалтерскому учету (оприходован). Товары приходятся в тех единицах измерения, которые приняты в данной организации.

При ведении натурально-стоимостного учета могут применяться следующие методы учета товаров:

1. Сортový метод. При данном методе товары учитываются в карточках сортového учета, где отражаются наличие и движение (приход и расход) товаров;

2. Партионный метод. При данном методе учет товаров ведется в том же порядке, что и при сортovém методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному транспортному документу, а также:

товары, поступившие одновременно одним видом транспорта – одной автоколонне, вагоне, судне и т. п. независимо от количества транспортных документов;

товары одного наименования, поступившие одновременно по нескольким транспортным документам одного поставщика и не имеющие расхождений по количеству и качеству.

Партионный метод рекомендуется применять одновременно в бухгалтерском и складском учете товаров.

Особенности партионного метода учета товаров:

при партионном методе аналитический учет товаров ведется на специальных карточках – партионных картах (форма № МХ-10), на которых учитывается поступление товаров данной партии и расход товаров только из данной партии;

партионные карты (карточки) регистрируются в специальной книге с присвоением номера данной партии товаров;

каждая партия товаров при хранении на складе(ах) размещается отдельно (обособленно) от других товаров;

в первичных расходных документах делаются отметки об отпуске товаров из данной партии (указывается номер партионной карты);

оборотные ведомости по товарам данной партии составляются отдельно от других товаров;

после полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков производится по данной партии товаров инвентаризация. Выявленные в процессе инвентаризации излишки и недостачи учитываются в общеустановленном порядке.

2.3.2. Общие положения о таре

Тара – часть материально-производственных запасов, предназначенная для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

Бухгалтерский учет тары ведется по следующим видам:

тара из древесины;

тара из картона и бумаги;
тара из металла;
тара из пластмассы;
тара из стекла;
тара из тканей и нетканых материалов.

В организации должен быть предусмотрен отдельный учет тары: принятой к учету на основании сопроводительных документов поставщиков; не включенной в сопроводительные документы поставщика, но принятой к учету по цене возможной реализации; относящейся к основным средствам.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, — тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вискозные, фольга и др.).

К таре не относятся предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погруженных товаров.

Тара под товарами может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки товаров, как правило, включается в себестоимость затаренных товаров и покупателем отдельно не оплачивается.

Договорами поставки товаров может предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам товаров или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара). Стоимость многооборотной (многократной) тары, как правило, оплачивается покупателем сверх цены затаренного товара, или на возвратную тару устанавливается поставщиком сумма залога (вместо стоимости тары), который возвращается покупателю после получения от него порожней тары в исправном состоянии.

К возвратной (многооборотной) таре, как правило, относятся:

деревянная тара (ящики, бочки, кадки и др.), картонная тара (коробки, ящики из гофрированного и плоского склеенного картона и др.);

металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.), стеклянная тара (бутылки, банки, бутылки и др.), тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.), а также специальная тара, т.е. тара, специально изготовленная для затаривания определенных товаров.

Договорами, стандартами и техническими условиями могут предусматриваться особые требования к таре и условия возврата такой тары.

Тара по своим функциям различается на внешнюю упаковку и непосредственную упаковку.

Непосредственная упаковка характерна тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара, поэтому она со склада(ов) отпускается вместе с товаром (флакон для духов, банки и бутылки для консервов и красок и т.п.). Такая тара берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее товаров, если она может быть использована внутри организации или продана.

2.3.3. Первичные документы по учету товаров

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) товарных запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций утверждены постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132.

Формы первичных документов для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены унифицированные и отраслевые формы, разрабатываются и утверждаются организациями самостоятельно. При разработке и утверждении указанных форм учитывается специфика деятельности этих организаций и требования, предусмотренные п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», предъявляемые к первичной учетной документации.

Первичные документы по приходу (поступлению) товаров. Для учета прихода (поступления) товаров применяются, в частности, следующие документы:

- доверенность (формы № М-2 и № М-2а). Составляется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению. Форма № М-2а применяется в организациях, у которых получение материальных ценностей по доверенности носит массовый характер. Выдача доверенностей по форме № М-2а регистрируется в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей. Типовые межотраслевые формы № М-2 и № М-2а утверждены постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а;
- акт по форме № ТОРГ-1. Составляется при оформлении приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора (контракта);
- акт по форме № ТОРГ-2. Составляется при оформлении приемки отечественных товарно-материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю;
- акт по форме № ТОРГ-3. Составляется при оформлении приемки импортных товарно-материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику, отправителю;
- акт по форме № ТОРГ-4. Составляется при оформлении приема и оприходования фактически полученного товара, поступившего без счета поставщика, а также в случаях, когда документы поставщика имеют различное конструктивное исполнение;
- акт по форме № ТОРГ-5. Составляется при оформлении приема и оприходования тары, не указанной в счете поставщика, а также для оформления приема и оприходования упаковочных материалов, полученных при распаковке товаров в том случае, когда они не показываются отдельно в счетах поставщиков и их стоимость включена в цену товаров;
- акт по форме № ТОРГ-6. Составляется при оформлении приемки и списания завеса тары. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику;
- журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары (форма № ТОРГ-7). В журнале ведутся записи данных о завесе тары;
- приходный групповой отвес (форма № ТОРГ-17). Составляется при приемке товара плодоовощными базами, складами, холодильниками.

Первичные документы по расходу (реализации) товаров. Для учета расхода (реализации) товаров применяются, в частности, следующие документы:

- товарная накладная (форма № ТОРГ-12). Составляется при оформлении продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации;
- расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли) (форма № ТОРГ-14). Составляется при оформлении отпуска товаров лоточникам, продавцам с тележек, разносок и т. п., которые не составляют товарные отчеты;
- товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т). Составляется при оформлении учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом. Составляется грузоотправителем для каждого грузополучателя отдельно на каждую поездку автомобиля;
- заказ (форма № ТОРГ-26). Составляется при оформлении продажи товаров по предварительным заказам с доставкой по указанному адресу или без доставки по адресу на конкретные дату и время;
- журнал по форме № ТОРГ-27. В журнале ведется учет выполнения заказов покупателей, принятых к исполнению;
- товарный чек. Выписывается при оформлении продажи (отпуска) штучных товаров покупателям за наличный расчет. В чеке указываются: наименование, количество в штуках, продажная цена и продажная стоимость всего количества реализованного за наличный расчет товара, включая НДС и др.

Первичные документы для учета товаров на складе(ах). Для учета товаров на складе(ах) применяются, в частности, следующие документы:

- заказ-отборочный лист (форма № ТОРГ-8). Составляется для отбора товаров, тары оптового склада, на основании которого может быть выписана товарно-транспортная накладная (ТТН). Форма № ТОРГ-8 позволяет вести расчеты по отдельным группам товаров (например, вычислять торговую скидку по группам товаров);

- упаковочный ярлык (форма № ТОРГ-9). Выписывается при упаковке товара на каждое отдельное место (ящик, тук и т. п.);
- спецификация к фактуре (форма № ТОРГ-10). Выписывается на упакованный товар. Применяется в том случае, когда отфактурованная партия товара упаковывается в ящики, бочки и т. п.;
- товарный ярлык (форма № ТОРГ-11). Составляется для учета товарно-материальных ценностей. Оставляется на хранение вместе с товарно-материальными ценностями по месту их нахождения. Заполняется на каждое наименование товара. Данные товарного ярлыка применяются для заполнения инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3);
- накладная по форме № ТОРГ-13. Составляется для учета движения товарно-материальных ценностей (товара, тары) внутри организации между структурными подразделениями и между материально ответственными лицами;
- акт по форме № ТОРГ-15. Составляется при оформлении возникающего по тем или иным причинам боя, порчи, лома товарно-материальных ценностей, подлежащих уценке или списанию;
- акт по форме № ТОРГ-16. Составляется при оформлении возникающей по тем или иным причинам порчи, потери качества товаров, не подлежащих дальнейшей реализации;
- журнал учета движения товаров на складе (форма № ТОРГ-18). В журнале ведется количественный учет движения и остатков товаров и тары у материально ответственных лиц складов (кладовых);
- расходный отвес (спецификация) (форма № ТОРГ-19). Составляется при отпуске всех видов товаров, как приложение к товарно-транспортной накладной (ТТН);
- акт по форме № ТОРГ-20. Составляется при обнаружении понижения качества и порчи товаров на основании приказа руководителя организации о перетаривании, сортировке, подработке, перетрафаречивании испорченных товаров;
- акт по форме № ТОРГ-21. Составляется при оформлении переборки, сортировки картофеля, овощей, фруктов, а также отходов, выявленных при переборке на плодоовощных базах (складах);
- акт по форме № ТОРГ-22. Составляется при оформлении результатов контрольной (выборочной) проверки яиц;
- товарный журнал работника мелкорозничной торговли (форма № ТОРГ-23). В журнале ведутся записи данных об отпуске товаров в мелкорозничную сеть и получении выручки. Журнал выдается торговой или иной компетентной организацией работникам мелкорозничной торговли (киосков, ларьков и т. п.);
- акт по форме № ТОРГ-24. Составляется для учета излишков (недостач) в магазинах при перемеривании тканей по всем или отдельным группам в необходимых случаях до выпуска в продажу. Перемеривание производится членами комиссии в составе товароведа, представителя общественности и материально ответственного лица;
- акт по форме № ТОРГ-25. Составляется при оформлении уценки мерного лоскута, образующегося в торговой сети при розничной продаже тканей по мере накопления лоскута;
- карточка количественно-стоимостного учета (форма № ТОРГ-28). Заполняется при ведении в организациях торговли аналитического учета на складах, базах товаров, которые учитываются в количественно-суммовом выражении;
- товарный отчет (форма № ТОРГ-29). Составляется для учета товарных документов в организации торговли за отчетный период, утвержденный руководителем организации;
- отчет по таре (форма № ТОРГ-30). Составляется для сверки данных, предоставленных материально ответственным лицом организации торговли за отчетный период, утвержденный руководителем организации;
- сопроводительный реестр сдачи документов (форма № ТОРГ-31). Составляется на приходные и расходные документы по операциям за отчетный период.

Первичные документы по продаже товаров в кредит. Для учета торговых операций по продаже товаров в кредит применяются, в частности, следующие документы:

- справка для покупки товаров в кредит (форма № КР-1). Составляется при оформлении продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит (с рассрочкой платежа) в организациях розничной торговли. Бланки-справки по форме № КР-1 должны иметь типографскую нумерацию и подлежат хранению и учету наравне с документами строгой отчетности. Учет указанных бланков ведется в бухгалтерии организации по месту работы (учебы, назначения пенсии);
- поручение-обязательство (обязательство) (форма № КР-2). Составляется при оформлении учета покупки товаров в кредит;

- ведомость-опись по форме № КР-3. Ведется для учета в организациях торговли поручений-обязательств (обязательств), оформленных покупателями за товары, проданные в кредит, для учета первоначальных взносов стоимости товаров, процента за кредит, комиссионных сборов;
- распоряжение (форма № КР-4). Составляется для учета выдачи покупателю товара при оформлении учета покупки товара в кредит;
- ведомость учета по форме № КР-5. Ведется для учета поступления сумм денег в расчетную кассу организации торговли от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит;
- реестр по форме № КР-6. Ведется для регистрации в организациях торговли поручений-обязательств (обязательств), возвращенных организациями, в которых работали (учились) покупатели, оформившие покупку товаров в кредит до увольнения (окончания учебы);
- справка о состоянии расчетов с работниками за товары, проданные в кредит (форма № КР-7). Составляется в организациях для справочных целей и контроля правильности удержания из заработной платы работников сумм за товары, приобретенные в кредит, и определения задолженности по поручениям-обязательствам (обязательствам).

2.3.4. Организация мест хранения товаров

Организация складского учета товаров зависит от выбранного предприятием торговли способа хранения товаров: партионного, партионно-сортового, сортового или по наименованиям.

При партионном способе хранения каждая поступающая на склад(ы) партия товаров хранится отдельно от ранее поступивших партий товаров.

При сортовом способе хранения каждый поступивший на склад(ы) товар присоединяется к уже имеющимся товарам того же сорта или наименования.

Под нормой запасов понимается количество товара, которое всегда должно находиться на складе (месте хранения) для обеспечения бесперебойного процесса его реализации. Нормы запасов (лимиты товаров) устанавливаются организациями самостоятельно и утверждаются приказом (распоряжением) руководителя организации (или уполномоченным им лицом).

Лимит может устанавливаться:

- на группу товаров. Нормы запасов у всех номенклатурных единиц товаров, входящих в группу товаров, одинаковые;
- на подгруппу товаров. Нормы запасов у всех номенклатурных единиц товаров, входящих в подгруппу товаров, одинаковые;
- на каждую номенклатурную единицу товара.

Для хранения товаров в организациях создаются:

- центральные (специализированные) склады, находящиеся в ведении руководителя организации или службы (отдела) снабжения и сбыта. Для хранения материалов создаются, как правило, отдельные склады;
- склады (места хранения) в других подразделениях и филиалах организации.

Не должно допускаться создание излишних промежуточных складов (мест хранения), а также излишнее перемещение товаров с одних складов (мест хранения) в другие.

Каждому складу приказом по организации присваивается постоянный номер, который указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Каждый склад (место хранения) организации является самостоятельной учетной единицей.

Складское помещение (место хранения) должно обеспечивать нормативно установленный режим хранения товаров, который предусматривает соблюдение установленной температуры хранения, влажности, освещенности и т.п. в течение срока хранения, предусмотренного для товаров, чтобы не допустить их порчу и потерю необходимых физико-химических и других свойств.

Склады (места хранения) должны быть обеспечены исправными весами, другими необходимыми измерительными приборами, мерной тарой и противопожарным оборудованием. Измерительные приборы должны периодически проверяться (переосвидетельствоваться) и осуществляться их клеймение.

Учет измерительных приборов и приспособлений, мерной тары, а также основных средств, находящихся на складах (иных местах хранения) в эксплуатации (т.е. используемые по прямому назначению, а не на хранении), ведется в том же порядке, что и учет соответствующих ценностей в других подразделениях организации.

Товары на складах (местах хранения) могут храниться на стеллажах, полках, ячейках, в ящиках, контейнерах, мешках и другой таре и в штабелях. Для товаров открытого хранения оборудуются специально приспособленные площадки.

Товары могут размещаться по секциям складов (мест хранения), а внутри их по отдельным группам и типосорто-размерам. Размещение товаров должно обеспечивать их надлежащее хранение, быстрое отыскание, отпуск и проверку наличия.

К месту хранения товаров может прикрепляться ярлык, а на ячейках (ящиках) делаются надписи (например, на приклеенных листках бумаги или бирках) с указанием наименования товара, его отличительных признаков (марка, артикул, размер, сорт и т. п.), номенклатурного номера, единицы измерения и цены.

Организациями торговли могут и не применяться склады, иные места для хранения товаров. При широкой номенклатуре товаров (например, автомобильных запчастей) и, как следствие, отсутствия складских запасов по большинству позиций номенклатуры, основным способом работы является торговля по заказам.

2.3.5. Обязанности должностных лиц, ответственных за прием, отпуск, учет и сохранность товаров в местах их хранения

Прием, хранение, отпуск и оформление операций по учету товаров по каждому складу (месту хранения) возлагаются на соответствующих должностных лиц (заведующий складом, кладовщик и др.), которые несут полную ответственность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность, вверенных им запасов, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С указанными должностными лицами заключаются договора о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Материально ответственные лица (заведующий складом, кладовщик и др.) обязаны:

вести непосредственно учет движения товаров (приход, расход, остаток) на складе (ином месте хранения). В отдельных случаях допускается возлагать ведение карточек складского учета на операторов с разрешения главного бухгалтера и с согласия материально ответственного лица;

по требованию проверяющего работника бухгалтерской службы предъявлять для проверки наличия материальные ценности;

периодически в сроки, установленные в организации графиком документооборота, сдавать, а работники бухгалтерской службы или иного подразделения организации (например, вычислительного центра) принимать все первичные учетные документы, прошедшие (исполненные) по складам (местам хранения) за соответствующий период;

выполнять распоряжения (указания) главного бухгалтера организации в части учета товарно-материальных запасов, оформления и представления учетных документов и отчетности (сведений). Эти распоряжения (указания) главного бухгалтера также обязательны для экспедиторов и других материально ответственных и должностных лиц, а также ее работников.

Если в штате организации (подразделения) отсутствует должность заведующего складом (кладовщика), то его обязанности могут быть возложены на другого работника организации, с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности.

Прием на работу и увольнение заведующих складами, кладовщиков и других материально ответственных лиц должен осуществляться по согласованию с главным бухгалтером организации.

Заведующий складом, кладовщик и другие материально ответственные лица могут освобождаться от занимаемых должностей только после сплошной инвентаризации числящихся за ними товарно-материальных запасов и передачи их другому материально ответственному лицу по акту. Акт приема-передачи визируется главным бухгалтером (или уполномоченным им лицом) и утверждается руководителем организации (или уполномоченным им лицом), а по складам (кладовым и другим местам хранения) подразделений — руководителем соответствующего подразделения.

Работники бухгалтерской службы организации, ведущие учет материальных запасов, обязаны систематически в установленные организацией сроки, но не реже одного раза в месяц осуществлять непосредственно на складах (иных местах хранения) в присутствии заведующего складом (кладовщика) проверку своевременности и правиль-

ности оформления первичных документов по складским операциям, записей (разносок) операций в карточках складского учета, а также полноты и своевременности сдачи исполненных документов в бухгалтерскую службу организации.

О результатах произведенных на складах (местах хранения) проверок и выявленных недостатках и нарушениях, а также принятых мерах работники бухгалтерской службы, проводившие проверки, докладывают главному бухгалтеру организации.

Главный бухгалтер организации по результатам проверок обязан информировать руководителя организации о выявленных недостатках и нарушениях.

В организациях, имеющих службу внутреннего аудита, функции по контролю движения товаров на складах организации и других местах хранения или часть этих функций могут выполняться указанной службой. По решению руководителя организации указанная работа может осуществляться и аудиторской организацией в процессе оказания ею аудиторских услуг.

2.3.6. Общие рекомендации по бухгалтерскому учету товаров

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету товаров:

сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов товара;

учет количества и оценка товарных запасов;

оперативность (своевременность) учета запасов товара;

достоверность;

соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);

соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов товара в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Учет товаров осуществляется на бухгалтерских счетах, предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. При этом применяются:

счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

счет 41 «Товары»;

счет 42 «Торговая наценка»;

счет 002 Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товара для продажи, предназначен счет 41 «Товары». На счете учитывается также наличие и движение товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве тары (на субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня»), а также тара собственного производства (кроме инвентарной, учитываемой на счетах 01 «Основные средства» и 10 «Материалы»).

В организациях торговли на счете 41 «Товары» учитываются обособленно:

на субсчете 41-1 «Товары на складах» — по фактической стоимости приобретения товары, находящиеся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций и т. п.;

на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» — по продажной (розничной) стоимости товары, находящиеся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т. п.) с одновременным отражением торговой наценки (скидки) по этим товарам на счете 42 «Торговая наценка». Торговая наценка (скидка, наценка) представляется для покрытия расходов торговой организации и является частью розничной цены товара. На этом же субсчете учитывается наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) в организациях розничной торговли.

Товары, переданные в переработку на сторону, не списываются со счета 41 «Товары», а учитываются на нем обособленно (на отдельном субсчете).

По дебету счета 41 «Товары» отражается поступление товаров в организацию, по кредиту – их выбытие (списание).

Аналитический учет ведется по видам товара (сортовой учет) или по товарам, полученным по одному (нескольким) документам (партионный учет). Учет организуется в натуральном и денежном выражении. При использовании данного счета организация должна обеспечить возможность получения информации по местам хранения товаров.

Для обобщения информации о торговых наценках на товары, если их учет ведется по продажным ценам, предназначен счет 42 «Торговая наценка». На счете учитываются также скидки поставщиков организациям розничной торговли на возможные потери товаров и на возмещение дополнительных транспортных расходов.

При принятии к бухгалтерскому учету товаров сумма торговой наценки отражается по кредиту счета. При реализации товара эта сумма указывается с минусом (сторнируется).

Аналитический учет ведется по видам товара. Учет организуется в денежном выражении.

Поступление товаров может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», который предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте.

Записи по дебету счета производятся по товарам, на которые поступили расчетные документы. По кредиту счета отражаются фактически поступившие по этим документам товары.

В зависимости от принятой предприятием организации учета формирование фактической стоимости приобретенных товаров может быть отражено без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» непосредственно на счете 41 «Товары».

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах или в счетах платежных требованиях, предназначен забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

На этом счете учитываются товарно-материальные ценности по отказам от акцепта; запрещенные к расходованию до их оплаты; оплаченные и не вывезенные по сохранным распискам; ошибочно адресованные данной организации; прочим причинам, когда находящиеся в организации товарно-материальные ценности ей не принадлежат.

Организация по мере возврата товарно-материальных ценностей, находящихся у нее на ответственном хранении, списывает их стоимость с указанного забалансового счета.

Аналитический учет ведется по организациям-владельцам по видам товаров, материалов. Учет организуется в натуральном и денежном выражении. При использовании данного счета организация должна обеспечить возможность получения информации по местам хранения товаров, материалов.

В качестве элементов справочника условно-постоянной информации о товаре могут быть использованы следующие данные:

полное и (или) сокращенное наименование и характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) товара (другие сведения о товаре в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета). В характеристике товара указываются основные сведения, характеризующие товар. Сокращенное наименование товара используется, как правило, в качестве номенклатурного наименования товара, как объекта аналитического учета. Полное наименование товара используется, как правило, при заполнении первичных документов с помощью средств вычислительной техники;

код (номенклатурный номер) товара, как объекта аналитического учета;

код единицы измерения товара по Общероссийской классификации единиц измерения (ОКЕИ);

полное или сокращенное наименование единицы измерения товара в соответствии с принятым в организации порядком обработки данных бухгалтерского учета;

коэффициенты пересчета количества товара из одних единиц измерения в другие и наименования этих единиц измерения;

ставка налога на добавленную стоимость;

норма запаса (лимит) товара исходя из принятых единиц измерения;

продажные (розничная, мелкооптовая, оптовая) (отпускные) цены товара за единицу измерения. Цены могут быть указаны в рублях или в условных единицах;

торговые скидки, наценки (накидки) на товар в процентах;

минимальное количество (объем) мелкооптового (оптового) отпуска (отгрузки) покупателю товара исходя из принятых единиц измерения в организациях оптовой торговли;
норма убыли для товаров, для которых предусмотрены нормы убыли;
номер грузовой таможенной декларации (ГТД) и страна происхождения импортного товара;
другие данные.

2.3.7. Специализированная (внутренняя) бухгалтерская отчетность по учету товаров

Специализированная (внутренняя) бухгалтерская отчетность по учету товаров составляется организацией для: анализа остатков и движения товаров как по организации в целом, так и по отдельным ее структурным подразделениям (складам). Анализ позволяет организации оптимизировать товарные (складские) запасы и определять эффективность работы складов;

получения детальной и сводной информации о покупке и продаже товаров, включая их цены, НДС, скидки, предоставленные определенной категории покупателей при продаже товаров, полученную прибыль – разницу между закупочной и продажной стоимостью и др.;

анализа продаж товаров как по организации в целом, так и сравнительный анализ продаж по каждому ее структурному подразделению (секции, материально ответственному лицу). На основании такого анализа определяется эффективность деятельности организации и ее структурных подразделений, оценка объема продаж в количественном и стоимостном выражениях;

сравнительного анализа продаж товаров различных видов. На основании сравнительного анализа определяется эффективность реализации большого объема номенклатуры товаров и стабильность продаж по любой позиции номенклатуры;

анализа динамики изменения объема продаж или прибыли, полученной при продаже конкретных видов товаров;

анализа привлекательности товаров для продажи. На основании такого анализа товары могут быть разделены по группам с очень высокой, высокой, средней, низкой и очень низкой привлекательностью для их дальнейшей реализации;

сравнительного анализа прибыли, полученной при продаже товаров различных поставщиков. На основании сравнительного анализа определяется эффективность закупок товаров (выгода) у различных поставщиков;

получения информации о финансовом результате каждой хозяйственной операции;

получения информации о заказах покупателей и заказах поставщикам, резервировании, реализации товаров по заказам покупателей и закупкам товаров по заказам поставщикам. На основе анализа заявок может быть спланирована торговая деятельность организации;

контроля за оплатой заявок и отгрузкой по ним товаров. В результате контроля выявляются неотгруженные и (или) неоплаченные товары контрагентами;

получения информации о резервировании товаров по организации в целом и по ее складам, а также о снятии товаров с резерва (разрезервирования) на конкретном складе или по организации в целом;

анализа эффективности рекламы товаров и оценки деятельности менеджеров;

анализа мероприятий по устранению недовольства покупателей и контроля за их выполнением, а также для учета удовлетворенности покупателя принятыми мерами. На основании такого анализа могут быть выявлены несоответствия, устранение причин которых приведет к снижению вероятности появления аналогичных жалоб в дальнейшем;

принятия управленческих решений и др.

Специализированная (внутренняя) бухгалтерская отчетность составляется на бумажных и (или) машинных носителях информации в произвольной форме в соответствии с принятой в организации технологией обработки и характера учетной информации, экономической заинтересованности организации (целесообразности) в анализе различных видов своей деятельности и других факторов. Количество и вид форм (бланков) произвольных (внутренних) отчетов разрабатываются организацией самостоятельно и утверждаются соответствующим организационно-распорядительным документом этой организации.

2.3.8. Купля-продажа товаров

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (ст. 454 ГК РФ).

Договор купли-продажи считается согласованным, если определено наименование и количество товара, независимо от наличия этого товара у продавца в момент заключения договора (ст. 455 ГК РФ).

Продавец обязан:

1. Передать покупателю в срок, оговоренный договором или предусмотренный статьей 314 ГК РФ вещь (товар) свободную от любых прав третьих лиц и ее принадлежности, а также относящиеся к ней документы (технический паспорт, сертификат качества, инструкцию по эксплуатации и т. п.). Передача товара до или после срока, а также обремененного правами третьих лиц возможна только с согласия покупателя (ст. 456, 457 и 460 ГК РФ). Продавец несет ответственность, в том числе и в судебном порядке (ст. 462 ГК РФ) в случае изъятия товара у покупателя третьими лицами по основаниям, возникшим до исполнения договора купли-продажи (ст. 461 ГК РФ);

2. Соблюдать условия договора купли-продажи, требования закона иных правовых актов:

о количестве товара. Количество товара, подлежащего передаче покупателю, устанавливается в соответствующих единицах измерения или в денежном выражении (ст. 465 ГК РФ);

об ассортименте товара. Передаче подлежат товары в определенном соотношении по видам, моделям, размерам, цветам и иным признакам (ассортименте), соответствующим договору или потребностям покупателя, если ассортимент не оговорен (ст. 467 ГК РФ);

о качестве товара (ст. 469 ГК РФ). Продавец обязан проверить качество товара, передаваемого покупателю (испытание, анализ, осмотр и т. п.), и предоставить покупателю доказательства осуществления этой проверки, если иное не предусмотрено законом и договором (п. 3 ст. 474 ГК РФ). Продавец несет ответственность за недостатки товара в соответствии со статьей 476 ГК РФ;

о комплектности товара (ст. 478 ГК РФ). Если комплектность не оговорена, она должна быть определена в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями (п. 2 ст. 478 ГК РФ). Обязательство продавца считается исполненным с момента передачи всех товаров, включенных в комплект (п. 1 ст. 479 ГК РФ). Продавец обязан передать покупателю все товары, входящие в комплект, одновременно (п. 2 ст. 479 ГК РФ);

о таре и (или) об упаковке товара (ст. 481 ГК РФ), передаваемого покупателю. Продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, за исключением товара, который по своему характеру не требует затаривания и (или) упаковки, если иное не предусмотрено договором и обязательством (п. 1 ст. 481 ГК РФ).

Обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент (ст. 458 ГК РФ):

вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара;

сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если по договору отсутствует обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения.

Риск случайной гибели (повреждения) товара, в том числе и во время его нахождения в пути переходит на покупателя с момента исполнения обязанности продавцом по передаче товара покупателю (ст. 459 ГК РФ).

В случаях отказа продавца передать покупателю:

проданный товар — покупатель вправе отказаться от исполнения договора купли-продажи (п. 1 ст. 463 ГК РФ); относящиеся к товару принадлежности или документы — покупатель вправе назначить ему разумный срок для их передачи. Если в указанный срок принадлежности и документы не переданы продавцом, покупатель вправе отказаться от товара (ст. 464 ГК РФ).

Покупатель обязан:

известить продавца о нарушении условий договора купли-продажи о количестве, об ассортименте, о качестве, комплектности, таре и (или) об упаковке товара в срок, предусмотренный законом, иными правовыми актами или договором, а если такой срок не установлен, в разумный срок после того, как нарушение соответствующего условия договора должно было быть обнаружено исходя из характера и назначения товара (п. 1 ст. 483 ГК РФ);

принять переданный ему товар, кроме случаев, когда он вправе потребовать замены товара или отказаться от исполнения договора купли-продажи (п. 1 ст. 484 ГК РФ);

оплатить товар по цене, предусмотренной договором или определяемой в соответствии с пунктом 3 статьи 424 ГК РФ, а также совершить за свой счет действия, необходимые для осуществления платежа (п. 1 ст. 485 ГК РФ);

оплатить товар полностью до или после передачи его продавцом, если договором купли-продажи не предусмотрена рассрочка оплаты в соответствии со статьей 489 ГК РФ. Продавец — за несвоевременную оплату, а покупатель — за несвоевременную отгрузку товаров по предоплате вправе потребовать уплаты процентов согласно статье 395 ГК РФ (ст. 486, 487 и 488 ГК РФ). Если сумма оплаты (предварительной оплаты) за поставку товаров не превышает предельный размер расчетов наличными деньгами (руб.) в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке, установленный ЦБ РФ, то она может быть получена продавцом непосредственно в кассу организации-продавца.

Покупатель не вправе до перехода к нему права собственности отчуждать товар, переданный ему продавцом, или распоряжаться им иным образом, а продавец вправе потребовать от покупателя возвратить ему этот товар (ст. 491 ГК РФ).

Общие рекомендации по бухгалтерскому учету продаж товаров

Учет продаж товаров осуществляется на бухгалтерских счетах, предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. При этом используются:

счет 45 «Товары отгруженные»;

счет 90 «Продажи».

Для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, в частности, при экспорте, реализации (продаже) товаров по договорам комиссии, поручения, агентскому договору, предназначен счет 45 «Товары отгруженные».

Операции по счету производятся на основании отгрузочных документов, счетов, авансовых отчетов (форма № АО-1), расчетов и т. п.

По дебету счета отражаются отгруженные товары, право собственности на которые еще не перешли к покупателю, по кредиту — отгруженные товары, право собственности на которые перешли к покупателю.

Аналитический учет ведется по каждому дебитору. Учет организуется в денежном выражении.

При использовании данного счета организация должна обеспечить возможность получения информации по отдельным видам отгруженной продукции (товаров).

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, и определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи».

Реализованными считаются товарно-материальные ценности, отгруженные покупателю, независимо от того, поступили деньги на счет или нет.

Операции по счету производятся на основании отгрузочных и расчетно-платежных документов, расчетов и т. п.

По кредиту счета (на субсчете 90-1) отражаются доходы — выручка от продажи товаров (с учетом всех налогов). Одновременно отражаются по дебету счета (на субсчетах 90-2, 90-3, 90-4 и др.): себестоимость продаж, по которым была признана выручка; НДС к получению от покупателя (заказчика); акцизы, включенные в цену проданных товаров, и другие расходы.

В организациях оптово-розничной торговли по дебету счета (на субсчете 90-7 «Коммерческие расходы») отражаются также расходы, связанные с обычными видами деятельности этих организаций, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу».

Финансовый результат от продаж (прибыль или убыток) определяется ежемесячно путем сопоставления доходов и расходов организации и отражается одной записью по субсчету 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки», при этом субсчета счета 90 «Продажи» в конце каждого месяца не закрываются, хотя сальдо в целом по счету 90 «Продажи» на конец месяца отсутствует.

По окончании года заключительными записями декабря субсчета, на которых учитываются доходы и расходы по обычным видам деятельности, закрываются на субсчет 90-9.

На начало нового отчетного года счет 90 «Продажи» сальдо не имеет.

Аналитический учет выручки, налогов и себестоимости продаж ведется по видам товаров. На остальных суб-счетах, открываемых к счету 90, аналитический учет не ведется. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией. Учет организуется в денежном выражении.

Налог на добавленную стоимость по операциям купли-продажи товаров

Первичные документы по учету налога на добавленную стоимость

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 НК РФ продавцом выписывается счет-фактура. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявляемых сумм НДС к вычету или возмещению в соответствии с законодательством РФ.

Счет-фактура составляется в двух экземплярах поставщиком (продавцом) при продаже товаров. Первый экземпляр (оригинал) передается покупателю. Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации (иными лицами, уполномоченными на это приказом (распоряжением) по организации или доверенностью от имени организации). На счете-фактуре проставляется оттиск печати организации-продавца (необязательный реквизит).

При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем, он подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов его свидетельства о государственной регистрации.

Покупатели и поставщики обязаны составлять счета-фактуры (п. 3 ст. 169 НК РФ). Допускается изготавливать счета-фактуры с помощью средств вычислительной техники.

Счета-фактуры поставщиков являются основанием для регистрации их в журнале полученных счетов-фактур. В этом журнале указываются: номер счета-фактуры и дата его выписки; наименование продавца; сумма счета-фактуры с учетом НДС; сумма НДС согласно счету-фактуре и др.

Регистрация счетов-фактур в журнале производится в хронологическом порядке по мере их поступления от поставщиков. Организации-покупатели должны вести журналы учета полученных от продавцов первых экземпляров (оригиналов) счетов-фактур, в которых они хранятся (п. 3 ст. 169 НК РФ).

Счета-фактуры, составленные поставщиком для покупателей, являются основанием для регистрации их в журнале выставленных счетов-фактур. В этом журнале указываются: номер счета-фактуры и дата его выписки; наименование покупателя; сумма счета-фактуры с учетом НДС; сумма НДС согласно счету-фактуре и др.

Регистрация выданных счетов-фактур в журнале производится в хронологическом порядке по мере их выписки покупателям. Организации-продавцы должны вести журналы учета выставленных покупателям счетов-фактур, в которых хранятся их вторые экземпляры (п. 3 ст. 169 НК РФ).

Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур должны быть прошнурованы, а их страницы пронумерованы. Допускается ведение журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур с помощью средств вычислительной техники. В этом случае по истечении налогового периода журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур распечатываются, их страницы пронумеровываются и прошнуровываются.

Формы журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур не установлены законодательством.

Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914.

Книга покупок предназначена для регистрации счетов-фактур, полученных от продавцов, и ведется налогоплательщиком с целью определения суммы НДС, предъявляемой к зачету (возмещению) в установленном законодательством порядке.

Книга покупок подписывается главным бухгалтером организации (или индивидуальным предпринимателем).

Книга продаж предназначена для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) населению), составляемых продавцом при совершении им операций, признаваемых объектами обложения НДС, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), и ведется налогоплательщиком с целью определения суммы налогового обязательства по НДС.

Книга продаж подписывается главным бухгалтером организации (или индивидуальным предпринимателем).

Счета-фактуры не соответствующие установленным требованиям (нормам) их оформления (заполнения), а также их отсутствие не могут являться основанием для записей в книге покупок по приобретенным (оприходованным) товарам (работам, услугам) и зачета (возмещения) НДС у покупателя (п. 1 и 2 ст. 169 НК РФ).

Покупатели и поставщики обязаны вести книги покупок и книги продаж (п. 3 ст. 169 НК РФ).

Книга покупок и книга продаж должны быть прошнурованы, а их страницы пронумерованы и скреплены печатью. Допускается ведение книги покупок и книги продаж с помощью средств вычислительной техники. В этом случае по истечении налогового периода книга покупок и книга продаж распечатываются, их страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Дополнительный лист к книге покупок и дополнительный лист к книге продаж за данный налоговый период составляются при обнаружении ошибок.

Подписываются главным бухгалтером организации (или индивидуальным предпринимателем).

Дополнительный лист к книге покупок и дополнительный лист к книге продаж за данный налоговый период могут составляться и впоследствии при обнаружении иных ошибок.

Показатели по строке «Всего» дополнительных листов используются для внесения изменений в прошлую налоговую декларацию по НДС, в которой были допущены ошибки (искажения). Уточненная декларация представляется в периоде составления дополнительного листа, когда была обнаружена ошибка (искажения). Весь объем изменений, внесенных в течение налогового периода, рекомендуется отражать в одном дополнительном листе книги за данный налоговый период, чтобы не подавать в налоговые органы на каждое исправление уточненную декларацию.

Дополнительные листы прикладываются к соответствующей книге за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги, прошнуровываются и скрепляются печатью. При этом перешнуровывать книгу не нужно — следует лишь приложить дополнительный лист и прошнуровать книгу снова, поверх предыдущей шнуровки.

Допускается оформление дополнительных листов в электронном виде.

В этом случае они распечатываются, прикладываются соответственно к книге покупок или книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок или книги продаж за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Новое право на вычет по аннулированному в дополнительном листе счету-фактуре возникает в периоде, когда от поставщика будет получен документ без ошибок (дефектов), со всеми исправлениями. Получение документа без дефектов приведет также к начислению пени, даже если изменения счета-фактуры не касались суммы.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам

В фактическую стоимость приобретения товаров не включаются НДС и иные возмещаемые налоги, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ (п. 6 ПБУ 5/01).

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику либо уплаченные им при приобретении товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, подлежат вычетам (ст. 171 НК РФ).

Для вычета НДС по приобретенным товарам необходимо выполнение следующих условий:

товары приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);

товары приняты на учет (оприходованы). Для вычетов НДС по приобретенным ценностям не требуется дожидаться уплаты соответствующих сумм поставщикам (п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

НДС по приобретенным товарам, отпущенным на производственные цели для изготовления товаров, выпуска продукции, выполнения работ и оказания услуг, освобожденных от обложения НДС, включается в затраты (себестоимость) по их производству (п. 2 ст. 170 НК РФ).

НДС по приобретенным товарам, отпущенным на непроизводственные цели, списывается на прочие расходы.

НДС по приобретенным товарам, отпущенным на производственные цели для изготовления товаров, выпуска продукции, выполнения работ и оказания услуг, часть из которых облагается, а часть не облагается НДС, организация должна обеспечивать расчет соответствующей доли входящего НДС, подлежащего отнесению на затраты (себестоимость) соответствующих видов продукции (работ, услуг).

Восстановлению подлежит НДС в случае дальнейшего использования приобретенных товаров для осуществления операций, не облагаемых НДС по следующим основаниям (п. 3 ст. 170 НК РФ):

местом реализации товаров не является Российская Федерация (ст. 147 НК РФ);

реализация товаров не признается объектом налогообложения НДС на основании пункта 2 статьи 146 НК РФ;

реализация товаров осуществляется лицами, не являющимися налогоплательщиками, либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика (ст. 143 и 145 НК РФ). Восстановлению подлежит НДС при переходе на специальные налоговые режимы – упрощенную систему налогообложения (ст. 26.2 НК РФ) и систему налогообложения, предусматривающую уплату единого налога на вмененный доход (ст. 26.3 НК РФ), в последнем налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы;

использование имущества для операций, не подлежащих налогообложению или освобожденных от налогообложения НДС в соответствии со статьей 149 НК РФ;

передача имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал или паевых взносов в паевые фонды (п. 3 ст. 170 и п. 11 ст. 171 НК РФ);

передачи имущества правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммы НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям предназначен субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам», открываемый к счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По дебету субсчета 19-3 отражаются уплаченные (причитающиеся к уплате) суммы НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, по кредиту – суммы НДС, зачтенные на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» или других счетах.

Записи по субсчету 19-3 производятся, если в расчетных и первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.) НДС выделен отдельной строкой (графой) и только в суммах, указанных поставщиком в этой строке (графе). Поставщики обязаны выделять НДС в расчетных и первичных учетных документах отдельной строкой (графой) (п. 4 ст. 168 НК РФ).

Если НДС не выделен в расчетных и первичных учетных документах поставщика, то он включается в фактическую себестоимость приобретенных материально-производственных запасов и отражается на счетах их учета.

Учет по субсчету 19-3 организуется в денежном выражении.

Налог на добавленную стоимость по реализованным (переданным на возмездной основе) товарам

Возмездным признается договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей (п. 1 ст. 423 ГК РФ).

Реализацией признается возмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг организацией или индивидуальным предпринимателем другому лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Не признаются реализацией товаров, работ или услуг:

операции по обращению российской или иностранной валюты (кроме нумизматики);

передача имущества организации при ее реорганизации;

передача имущества некоммерческим организациям для непредпринимательской деятельности;

передача имущества, носящая инвестиционный характер;

иные операции, предусмотренные пунктом 3 статьи 39 НК РФ.

Объектом налогообложения по НДС являются операции по реализации товаров на территории РФ (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговая база по НДС определяется:

при реализации товаров – как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ);

в случае получения налогоплательщиком частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров – исходя из суммы полученной оплаты (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Момент определения налоговой базы по НДС и возникновения обязанности по его уплате в бюджет для налогоплательщиков-организаций определяется как наиболее ранняя из дат (п. 1 ст. 167 НК РФ):

день отгрузки (передачи) товаров;

день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке (п. 3 ст. 167 НК РФ).

Если оплата, частичная оплата получена налогоплательщиком — изготовителем товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (согласно перечню, определяемому Правительством РФ), он вправе устанавливать момент определения налоговой базы по НДС как день отгрузки (передачи) указанных товаров, при наличии раздельного учета изготовления товаров длительного производственного цикла и прочих операций (п. 13 ст. 167 НК РФ).

Если моментом определения налоговой базы по НДС является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров, то на день отгрузки товаров в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ).

Сумма НДС, начисляемая к уплате в бюджет, определяется расчетным методом. Налоговая ставка в этом случае равна процентному отношению налоговой ставки, установленной статьей 164 НК РФ, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

При реализации товаров налогоплательщик дополнительно к цене реализуемых товаров обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров соответствующую сумму НДС (п. 1 ст. 168 НК РФ).

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах соответствующая сумма НДС выделяется отдельной строкой (п. 4 ст. 168 НК РФ), если иное не предусмотрено пунктом 5 статьи 168 НК РФ.

При реализации товаров населению по розничным ценам соответствующая сумма НДС включается в указанные цены. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма НДС не выделяется (п. 6 ст. 168 НК РФ).

При реализации товаров населению за наличный расчет организациями розничной торговли требования, установленные пунктами 3 и 4 статьи 168 НК РФ, по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (п. 7 ст. 168 НК РФ).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, обобщение информации о расчетах с бюджетом по НДС, уплачиваемым организацией, осуществляется на отдельном субсчете, открываемом к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По кредиту субсчета отражается начисление НДС, по дебету — его уплата или зачет (в корреспонденции со счетом 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»).

Учет организуется в денежном выражении.

Оптовая купля-продажа товаров

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 ГК РФ).

Урегулирование разногласий при заключении договора поставки производится в соответствии со статьей 507 ГК РФ.

Поставка товаров осуществляется поставщиком путем их отгрузки (передачи) покупателю (одному или нескольким получателям) целиком или отдельными партиями в сроки поставки. Периоды поставки товаров могут быть установлены в соответствии с графиком поставки товаров (декадный, суточный, часовой и т. п.). Досрочная поставка товаров допускается с согласия покупателя. Если сроки поставки не оговорены, поставка товаров осуществляется ежемесячно равномерными партиями. Отгрузка (передача) товаров может осуществляться поставщиком нескольким получателям согласно отгрузочной разнарядке покупателя (ст. 508 и 509 ГК РФ).

Доставка товаров осуществляется транспортом, предусмотренным договором поставки, а если вид транспорта в договоре не определен, право его выбора принадлежит поставщику. Договором поставки может быть предусмотрено получение товаров покупателем (получателем) в месте нахождения поставщика (выборка товаров) (ст. 510 ГК РФ). Невыборка покупателем (получателем) товаров дает поставщику право отказаться от исполнения договора либо потребовать от покупателя оплаты товаров (п. 2 ст. 515 ГК РФ).

Поставщик обязан:

отгружать товары в количестве, предусмотренного в договоре для каждого периода поставки или отгрузочной разрядке. Поставка товаров одному получателю сверх необходимого не засчитывается в покрытие недопоставки другим получателям. Покупатель вправе отказаться от принятия товаров с просроченной поставкой, уведомив поставщика (ст. 511 ГК РФ).

Поставщик несет ответственность за неоднократное нарушение сроков поставки товаров (п. 2 ст. 523 ГК РФ); отгружать товары в ассортименте, предусмотренном в договоре. Поставка товаров одного наименования в большем количестве не засчитывается в покрытие недопоставки товаров другого наименования и того же ассортимента (ст. 512 ГК РФ);

отгружать товары надлежащего качества и комплектации. Поставщик несет ответственность за поставку товаров ненадлежащего качества (ст. 518 и п. 2 ст. 523 ГК РФ) и неукomплектованных товаров (ст. 519 ГК РФ). Покупатель (получатель) вправе отказаться от оплаты товаров ненадлежащего качества и некомплектных товаров, а также потребовать возврата предоплаты за них (п. 2 ст. 520 ГК РФ);

вывезти товар, принятый покупателем (получателем) на ответственное хранение или распорядиться им в разумный срок, в противном случае покупатель вправе реализовать товар или возвратить его поставщику (п. 2 ст. 514 ГК РФ).

Если поставщик не исполнил своих обязанностей по поставке товаров в надлежащем количестве, качестве и комплектности в установленный срок, покупатель вправе приобрести непоставленные товары у других лиц с отнесением на поставщика всех необходимых и разумных расходов на их приобретение (п. 1 ст. 520, п. 1 и 3 ст. 524 ГК РФ). Покупателем может быть взыскана с поставщика неустойка за недопоставку или просрочку поставки товаров (ст. 521 ГК РФ).

Покупатель (получатель) обязан:

принять товары, поставленные в соответствии с договором поставки (п. 1 ст. 513 ГК РФ). Если покупатель без оснований отказывается от принятия товара, поставщик вправе потребовать от покупателя оплаты товара (п. 4 ст. 514 ГК РФ). Покупатель несет ответственность за неоднократную невыборку товаров (п. 3 ст. 523 ГК РФ);

обеспечить сохранность переданных поставщиком товаров в случае отказа от их поставки и незамедлительно уведомить об этом поставщика (п. 1 ст. 514 ГК РФ);

проверить количество и качество принятых товаров в порядке и в срок, установленные законом, договором, обычаями делового оборота и т. п. (п. 2 и 3 ст. 513, п. 1 ст. 515 ГК РФ);

оплатить поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки. Если порядок и форма расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями (п. 1 и 2 ст. 516 ГК РФ). Покупатель несет ответственность за неоднократное нарушение сроков оплаты товаров (п. 3 ст. 523, п. 2 и 3 ст. 524 ГК РФ);

возвратить поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступил товар, в установленном порядке и в установленные сроки (ст. 517 ГК РФ).

Погашение однородных обязательств одному покупателю по нескольким договорам поставки осуществляется следующим образом (ст. 522 ГК РФ):

если количество поставленных одноименных товаров недостаточно для погашения обязательств по всем договорам, поставленные товары засчитываются в счет исполнения договора, указанного поставщиком;

если оплаты одноименных товаров недостаточно для погашения обязательств покупателя по всем договорам, уплаченная сумма засчитывается в счет исполнения договора, указанного покупателем;

если поставщик или покупатель не воспользовались своими правами, исполнение обязательства засчитывается в счет договора, срок исполнения которого наступил ранее, а в случае одновременного срока исполнения, обязательство погашается пропорционально между всеми договорами.

*Поставка товаров при условии перехода права собственности
в момент передачи ценностей*

Поставка товаров по предоплате. Особенностью такой купли-продажи является то, что с момента перечисления (выдачи) денежных средств покупателем продавец может распоряжаться ими как своей собственностью.

При этом продавец не представляет покупателю никакого возмещения в течение срока до фактической передачи (отгрузки) товара.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг (п. 3 ПБУ 9/99).

С оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав начисляются суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Исключениями являются случаи, предусмотренные пунктом 13 статьи 167 и пунктом 9 статьи 154 НК РФ. В дальнейшем после отгрузки данных товаров (выполнения работ, оказания услуг) НДС, исчисленный с сумм полученной оплаты, подлежит вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ). При возврате полученной оплаты, исчисленный с нее НДС также подлежит вычету.

В соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость установлен следующий порядок:

получение денежных средств в виде предоплаты (аванса) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) оформляется составлением счетов-фактур и соответствующими записями в книге продаж;

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 в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы налога на добавленную стоимость.

При передаче товаров (их отгрузке организацией-продавцом) покупателю полностью или в соответствующей части погашается кредиторская задолженность организации-поставщика по полученному ей авансу.

Получение денежных средств авансом максимально выгодно для организаций-поставщиков, которые в этом случае имеют:

гарантированную оплату покупателем отгружаемых продавцом товаров;

беспроцентный кредит на срок от даты получения денежных средств до даты отгрузки (передачи) товаров.

Перечисление денежных средств авансом максимально невыгодно для организаций-покупателей, которые в этом случае связаны с:

рисками неполучения заранее оплаченных продавцу товаров и возврата аванса (предоплаты) в случае непоставки товаров поставщиком;

отвлечением денежных средств из оборота.

В качестве компенсации могут выступать проценты, начисленные с суммы предоставленного аванса (коммерческого кредита), которые продавец, в частности, может выплатить отгрузкой дополнительного количества товара и (или) предоставлением скидки на отгружаемые товары.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. При получении предварительной оплаты от покупателя:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным»

– получен организацией-продавцом аванс (предоплата) от покупателя в счет предстоящих поставок товаров;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– с суммы авансовых платежей (предоплат) удержан налог на добавленную стоимость;

или делается другая запись –

ДЕБЕТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— на суммы удержанного с авансовых платежей (предоплат) налога на добавленную стоимость уменьшена задолженность перед покупателем;

2. На момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена (начислена) продажная стоимость товаров с учетом всех налогов в составе выручки от продаж. Продажная стоимость реализованных (проданных) товаров отнесена на уменьшение кредиторской задолженности продавца;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— сторнирован (возмещен) НДС по расчету, удержанный с суммы авансового платежа (предоплаты);

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных»

— восстановлен обратной записью НДС по расчету, удержанный с суммы авансового платежа (предоплаты);

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным»

— выполнена обратная запись по НДС после отгрузки товаров, под которые был получен аванс (предоплата).

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

1. При выдаче предварительной оплаты продавцу:

ДЕБЕТ 60-2 «Расчеты по авансам выданным» КРЕДИТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

— начислена дебиторская задолженность поставщику по авансам (предоплате), выданным в счет предстоящих поставок товаров;

2. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60-2 «Расчеты по авансам выданным»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) без НДС;

3. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60-2 «Расчеты по авансам выданным»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) без НДС;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— оприходованы на склад(ы) товары (тара) по фактической (покупной) стоимости без НДС;

4. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются организацией-покупателем по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете;

5. При отражении НДС по оприходованным (принятым на учет) товарам:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60-2 «Расчеты по авансам выданным»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным товарам (таре);

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам.



ПРИМЕР Организацией-продавцом реализован организации-покупателю товар «А» при условии, что по договору поставки моментом перехода права собственности на товар «А» к покупателю является его отгрузка. Продавцом от покупателя по договору поставки получена предоплата в сумме 1 180 000 руб. После получения предоплаты покупателю был отгружен товар «А» с НДС 18% на сумму 1 180 000 руб. Себестоимость отгруженного товара «А» составила 600 000 руб.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) при получении предварительной оплаты:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным»

– 1 180 000 руб. – получена предоплата от покупателя в счет предстоящей поставки товара «А»;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. $(1\,180\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ – с суммы предоплаты удержан НДС;

б) в момент продажи товара «А»:

ДЕБЕТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1 180 000 руб. – погашена кредиторская задолженность организации-продавца по полученной ей предоплате отгрузкой (передачей) товара «А» покупателю;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. $(1\,180\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ – начислен НДС с оборота по реализации партии товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 600 000 руб. – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных»

– 180 000 руб. $(1\,180\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ – восстановлен обратной записью НДС по расчету, удержанный с суммы предоплаты.

Поставка товаров с последующей их оплатой. Особенностью такой купли-продажи является то, что с момента отгрузки (передачи) товаров продавцом, покупатель становится собственником товара, которым он может распоряжаться как своей собственностью. При этом покупатель не представляет продавцу никакого возмещения в течение срока до фактической оплаты товара.

Передача (отгрузка) товаров с последующей их оплатой:

выгодна покупателю, который, получая товары до их оплаты, пользуется, таким образом, беспроцентным (бесплатным) кредитом на срок с момента отгрузки товара до момента его фактической оплаты продавцу;

невыгодна продавцу, который отгрузкой товара представляет покупателю, таким образом, беспроцентный (бесплатный) кредит до момента фактической оплаты товара продавцу. Кроме того, отгрузка товара у продавца связана с риском его неоплаты недобросовестным покупателем.

В качестве компенсации продавцу может выступать увеличение цены реализуемых им товаров.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. На момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена (начислена) продажная стоимость товаров с учетом всех налогов в составе выручки от продаж. Продажная стоимость реализованных (проданных) товаров отнесена на увеличение дебиторской задолженности покупателя;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

2. При оплате товаров:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— оплачена покупателем организации-продавцу задолженность по проданным ему товарам.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

1. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) без НДС;

2. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) без НДС;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— оприходованы на склад(ы) товары (тара) по фактической (покупной) стоимости без НДС;

3. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются организацией-покупателем по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете;

4. При отражении НДС по оприходованным (принятым на учет) товарам:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным товарам (таре);

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам;

5. При оплате товаров продавцу:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

– оплачена поставщику организацией-покупателем задолженность по приобретенным у него товарам.



ПРИМЕР Организацией-продавцом реализован организации-покупателю товар «А» при условии, что по договору поставки моментом перехода права собственности на товар «А» к покупателю является его отгрузка. Продажная цена единицы товара «А» с НДС 18% составила 1 180 руб. Учетная цена единицы товара «А» составила 800 руб. Согласно договору продавцом был отгружен товар «А» в количестве 1 000 единиц.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) в момент передачи (отгрузки) товаров:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1 180 000 руб. (1 180 руб. × 1 000 единиц) – отражена стоимость продажи товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. (1 180 000 руб. × 18/118) – начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 800 000 руб. (800 руб. × 1 000 единиц) – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

б) в момент поступления денежных средств:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 1 180 000 руб. – отражена оплата товара «А».

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) в момент оприходования товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1 000 000 руб. (1 180 000 – 180 000) – отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 180 000 руб. – начислен НДС по приобретенному товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 180 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А»;

б) в момент перечисления денежных средств:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 1 180 000 руб. – отражена оплата товара «А».

Регистрация первичных документов, выписанных организацией по оприходованию и расходованию товарно-материальных ценностей, производится в специализированном журнале. В этом журнале указываются:

реквизиты первичного документа, по которому произведено оприходование или расходование ценностей (наименование, номер, дата и т. п.);

сведения о контрагенте и реквизиты документа-основания оприходования, отгрузки (наименование, номер, дата и т. п.);

наименования оприходованных или отгруженных товарно-материальных ценностей согласно первичному документу;

итоговая сумма оприходованных или отгруженных товарно-материальных ценностей согласно первичному документу и др.

Журнал ведется в одном экземпляре работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Регистрация приходно-расходных документов в журнале производится в хронологическом порядке по мере оприходования и(или) отгрузки ценностей.

С помощью журнала работники организации могут оперативно получать информацию об отгрузке и оприходовании товарно-материальных ценностей согласно расчетным документам в оптовой торговле.

Данные журнала могут применяться при составлении статистических отчетов.

Поставка товаров при условии перехода права собственности с момента перечисления денег

Поставка товаров по предоплате. Особенностью такой купли-продажи является то, что с момента перечисления денежных средств (предоплаты) продавцу, покупатель становится собственником товара, которым он может распоряжаться как своей собственностью. При этом сам товар не меняет своего фактического местонахождения – он не отгружен покупателю со склада(ов) продавца. Организацией-продавцом сохраняется только право владения перешедшим в собственность покупателя товаром до момента его фактической отгрузки.

Перечисление покупателем денежных средств авансом:

выгодно покупателю, который может пользоваться услугами продавца по хранению своих товаров и не загружать свои складские помещения до момента их отгрузки. Такие товары могут быть перепроданы покупателем непосредственно со склада(ов) организации-продавца (третьего лица);

невыгодно продавцу, который берет на себя все риски, связанные с недостачей и (или) порчей товаров, в результате их хранения. Кроме того, товары покупателя занимают складское(ие) помещение(я) поставщика и до момента их отгрузки не позволяют продавцу принять на хранение закупленные им товары.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. При получении предварительной оплаты от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– сумма фактически полученных организацией-продавцом денежных средств (предоплаты) от покупателя отражена в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– отражена стоимость товаров, права владения которыми перешли к покупателю на срок до их фактической отгрузки, согласно договору поставки;

2. На момент фактической передачи (отгрузки) товаров покупателю:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– списана стоимость товаров после их фактической передачи (отгрузки) организации-покупателю по договору поставки.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

1. При выдаче предварительной оплаты продавцу:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– отражена доля фактически перечисленных поставщику организацией-покупателем денежных средств, приходящаяся на стоимость приобретенных товаров без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– отражена доля фактически перечисленных поставщику организацией-покупателем денежных средств, приходящаяся на сумму НДС по приобретенным товарам;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– предъявлена бюджету сумма НДС, относящегося к приобретенным (перешедшим в собственность организации-покупателя и принятым им к учету) товарам;

2. На момент фактической передачи (отгрузки) товаров покупателю:

Фактическое поступление товаров от организации-продавца отражается в аналитическом учете к счету 41 «Товары».



ПРИМЕР Организацией-продавцом реализована организации-покупателю партия товаров на общую сумму 1 180 000 руб., в том числе НДС 18% – 180 000 руб., при условии, что по договору поставки моментом перехода права собственности на товары к покупателю является их оплата. Согласно договору покупателем были перечислены денежные средства в размере 1 180 000 руб. Общая себестоимость отгруженных товаров составила 800 000 руб.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) в момент поступления денежных средств:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1 180 000 руб. – отражена сумма полученных денежных средств в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. – начислен НДС с оборота по реализации партии товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 800 000 руб. – списана учетная стоимость реализованной партии товаров;

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– 1 180 000 руб. – отражена стоимость товаров, право собственности на которые перешло к покупателю;

б) в момент отгрузки товаров:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– 1 180 000 руб. – списана стоимость товаров, право собственности на которые перешло к покупателю.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) в момент перечисления денежных средств:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 1 000 000 руб. (1 180 000 – 180 000) – отражена покупная стоимость товаров без НДС, право собственности на которые перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 180 000 руб. – начислен НДС по товарам, право собственности на которые перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 180 000 руб. — принят к вычету НДС по товарам, принятым к бухгалтерскому учету и отраженным на счете 41 «Товары»;

б) в момент отгрузки товаров:

Отражено в аналитическом учете к счету 41 «Товары» фактическое поступление товаров от организации-продавца.

Поставка товаров с последующей их оплатой. Особенностью такой купли-продажи является то, что с момента передачи (отгрузки) товаров продавцом, покупатель не становится собственником товара, которым он не может распоряжаться как своей собственностью. При этом сам товар меняет свое фактическое местонахождение — он отгружен покупателю со склада(ов) продавца. У организации-покупателя появляется только право владения не перешедшим в собственность покупателя товаром до момента его фактической оплаты.

Передача (отгрузка) товаров с последующей их оплатой:

выгодна продавцу, который исключает риски, связанные с задержкой в исполнении покупателем обязанностей об оплате товара. Передача товаров на хранение покупателю эффективно для продавца только в отношении определенных (штучных) номенклатурных единиц товаров (при смешении переданных на хранение товарных партий трудно отследить расходование покупателем товаров до их оплаты);

невыгодна покупателю, который берет на себя все риски, связанные с недостачей и (или) порчей товаров в результате их хранения. Кроме того, товары продавца занимают складское(ие) помещение(я) покупателя и до момента их оплаты не позволяют покупателю перепродавать товары другим покупателям.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. На момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость отгруженных по договору товаров;

2. При получении денег от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— сумма фактически поступивших организации-продавцу денежных средств в размере продажной стоимости товаров с учетом всех налогов отражена в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45 «Товары отгруженные»

— списана фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

1. На момент поступления товаров от поставщика:

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— отражена стоимость полученных товаров по договору от поставщика до момента их оплаты;

2. При оплате покупателем поступивших товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражена доля фактически перечисленных поставщику организацией-покупателем денежных средств, приходящаяся на стоимость приобретенных товаров без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– отражена доля фактически перечисленных поставщику организацией-покупателем денежных средств, приходящаяся на сумму НДС по приобретенным товарам;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– предъявлена бюджету сумма НДС, относящегося к приобретенным (перешедшим в собственность организации-покупателя и принятым им к учету) товарам;

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– списана с забалансового счета стоимость товаров, перешедших в собственность покупателя, согласно договору.



ПРИМЕР Организацией-продавцом реализована организации-покупателю партия товаров на общую сумму 1 180 000 руб., в том числе НДС 18% – 180 000 руб., при условии, что по договору поставки право собственности на товары переходит к покупателю только после их оплаты. Отгруженные товары до их оплаты находятся в собственности организации-продавца. Общая себестоимость отгруженных товаров составила 800 000 руб.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) на момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 800 000 руб. – списана учетная стоимость отгруженной партии товаров;

б) при получении денег от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1 180 000 руб. – отражена сумма полученных денежных средств в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. – начислен НДС с оборота по реализации партии товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45 «Товары отгруженные»

– 800 000 руб. – списана учетная стоимость реализованной партии товаров.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) на момент поступления товаров от поставщика:

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– 1 180 000 руб. – отражена стоимость полученных товаров до момента их оплаты;

б) при оплате покупателем поступивших товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 1 000 000 руб. (1 180 000 – 180 000) – отражена покупная стоимость товаров без НДС, право собственности на которые перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 180 000 руб. – начислен НДС по товарам, право собственности на которые перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 180 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованным товарам;

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– 1 180 000 руб. – списана стоимость товаров, право собственности на которые перешло к покупателю.

Данные операции могут быть также отражены в бухгалтерском учете с применением счетов учета расчетов. Для этого одновременно делаются следующие записи:

1. У организации-продавца при отражении суммы фактически полученных денежных средств (предоплаты) от покупателя в составе выручки от продаж:

**ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— отражено получение денежных средств от покупателя;

**ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»**

— отражена выручка от продажи товаров в сумме полученных от покупателя денежных средств;

2. У организации-покупателя при отражении фактически перечисленных поставщику денежных средств за приобретенные товары, включая НДС:

**ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»**

— отражено перечисление денежных средств продавцу;

**ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— отражена доля фактически перечисленных поставщику денежных средств, приходящаяся на стоимость приобретенных товаров без НДС;

**ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— отражена доля фактически перечисленных поставщику денежных средств, приходящаяся на сумму НДС по приобретенным товарам.

Розничная купля-продажа товаров

По договору розничной купли-продажи продавец обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (п. 1 ст. 492 ГК РФ).

Договор розничной купли-продажи может быть заключен на основании ознакомления покупателя с образцом товара (его описанием, каталогом товара и т. п.), предложенным продавцом (п. 1 ст. 497 ГК РФ).

Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара, если иное не предусмотрено законом или другими правовыми документами. Отсутствие у покупателя указанных документов не лишает его возможности ссылаться на свидетельские показания в подтверждение заключения договора и его условий (ст. 493 ГК РФ).

Продавец обязан:

предоставить покупателю необходимую и достоверную информацию о продаваемом товаре (п. 1 ст. 495 ГК РФ). Продавец несет ответственность за недостатки товара, возникшие после его передачи покупателю, если покупатель докажет, что недостатки связаны с отсутствием у него информации о товаре (п. 4 ст. 495 ГК РФ);

в установленный договором срок доставить товар в место, указанное покупателем, а если место доставки товара покупателем не указано, в место жительства гражданина или место нахождения юридического лица, являющихся покупателями (п. 1 ст. 499 ГК РФ).

Обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

доставки товара, проданного по образцу в место, указанное в договоре, а если место передачи товара в договоре не определено, с момента доставки товара покупателю по месту жительства гражданина или месту нахождения юридического лица (п. 2 ст. 497 ГК РФ);

вручения товара покупателю, а при его отсутствии любому лицу, предъявившему квитанцию или иной документ, свидетельствующий о заключении договора или об оформлении доставки товара. Если время доставки товара не определено, он должен быть доставлен в разумный срок по требованию покупателя (п. 2 и 3 ст. 499 ГК РФ).

В случае неисполнения продавцом обязательства по договору возмещение убытков и уплата неустойки не освобождают продавца от исполнения обязательства в натуре (ст. 505 ГК РФ).

Покупатель имеет право:

до покупки товара осмотреть его, потребовать проведения в его присутствии проверки товара и демонстрации его использования (п. 2 ст. 495 ГК РФ). В случаях отказа продавца предоставить информацию о товаре покупатель вправе отказаться от исполнения договора, потребовать возврата оплаты за товар, возмещение других убытков и т. п. (п. 3 ст. 495 ГК РФ);

принять товар в определенный договором срок, в течение которого этот товар не может быть продан другому покупателю. Невыкуп покупателем или иные действия по не принятию товара в определенный срок может считаться отказом покупателя от исполнения договора (ст. 496 ГК РФ);

отказаться от исполнения договора до передачи товара (п. 3 ст. 497 ГК РФ);

в течение четырнадцати дней с момента передачи непродовольственного товара, если более длительный срок не объявлен продавцом, обменять купленный товар в месте покупки и иных местах, объявленных продавцом, на аналогичный товар других размера, формы, габарита, фасона, расцветки или комплектации, произведя в случае разницы в цене необходимый перерасчет с продавцом. При отсутствии товара для обмена у продавца покупатель может возвратить приобретенный товар и получить за него уплаченную денежную сумму при условии, что у обмениваемого или возвращаемого товара сохранены потребительские свойства, и он был приобретен у данного продавца (ст. 502 ГК РФ);

в случае продажи товара ненадлежащего качества (если они не оговорены с продавцом) потребовать от продавца заменить товар, соразмерно уменьшить покупную цену (ст. 504 ГК РФ), безвозмездно устранить недостатки товара или возместить расходы на устранение этих недостатков (п. 1 ст. 503 ГК РФ).

Покупатель обязан оплатить товар по цене, объявленной продавцом в момент заключения договора розничной купли-продажи (п. 1 ст. 500 ГК РФ).

Виды торговых точек-подразделений

Все розничные торговые точки-подразделения (места хранения) подразделяются на:

торговые точки (места хранения), в которых их средства технического обеспечения или специфика торговой деятельности позволяют ежедневно составлять детальный отчет о количестве и номенклатуре реализованных товаров для последующей обработке в бухгалтерском учете. К средствам технического обеспечения торговых точек (мест хранения) относятся: оборудование рабочих мест продавцов электронно-вычислительной техникой для регистрации продаж каждой единицы товаров, использование сканеров штрихового кодирования товаров и т. п. К специфике торговой деятельности относится небольшая номенклатура реализуемых товаров, позволяющая вручную составлять ежедневный детальный отчет о количестве и номенклатуре проданных товаров;

торговые точки (места хранения), в которых количество и номенклатура ежедневно реализованных товаров неизвестна. Регистрация продаж каждой единицы товара в бухгалтерском учете осуществляется по результатам периодически проводимых инвентаризаций остатков товаров в торговых точках (местах хранения).

Организации розничной торговли, регистрирующие продажу каждой единицы товара учет этих товаров могут осуществлять по покупной стоимости без отдельного учета наценок (скидок).

В организации розничной торговли, не регистрирующей продажу каждой единицы товара и осуществляющей учет этих товаров по покупной стоимости, ежедневно сначала проводится инвентаризация остатков товара, а затем регистрируется поступление розничной выручки в кассу организации и списание проданных товаров.

Организации, имеющие несколько удаленных торговых точек – подразделений (мест хранения), в которых не ведется автоматизированный учет, оформление документов и анализ деятельности каждой удаленной точки – подразделения (места хранения) производится в офисе организации.

Работа с удаленной торговой точкой – подразделением (местом хранения), в которой не ведется количественный учет товаров, подразделяется на следующие этапы:

передача товара для реализации (продаже) в торговую точку-подразделение (место хранения). Поступление товара в торговую точку оформляется в офисе организации, при этом фиксируются розничные цены, по которым товар должен реализовываться в торговой точке;

осуществление розничных продаж переданных товаров торговой точкой-подразделением (местом хранения) с применением автономной контрольно-кассовой машины;

ежедневное поступление выручки от продаж из торговой точки-подразделения (места хранения) в кассу организации. Информация о полученной выручке отражается в суммовом выражении в ее отчетах. Организация может, не дожидаясь проведения инвентаризации в торговой точке-подразделении (места хранения), выполнить бухгалтерские проводки по начислению НДС с поступившей выручки и сделать соответствующие записи в книге продаж;

проведение инвентаризации в торговой точке-подразделении (месте хранения). По результатам инвентаризации определяется количество проданного товара, сумма полученной выручки сверяется с результатами инвентаризации, отражаются недостачи и излишки товаров, выполняется корректировка бухгалтерских проводок в разрезе номенклатуры товаров и записей книги продаж в офисе организации, если они были сделаны при оформлении поступления розничной выручки.

Оформление витрин и торговых залов

Общие положения. Расходы организации розничной торговли по оформлению витрин и торговых залов являются коммерческими расходами и относятся к расходам по обычным видам деятельности (п. 5 и 7 ПБУ 10/99).

К расходам, связанным с оформлением витрин и торговых залов, относятся:

стоимость товаров, полностью утративших свои потребительские качества в результате экспонирования;

суммы уценки товаров, полностью или частично утративших свои первоначальные качества при экспонировании;

стоимость материалов, использованных при оформлении витрин, торговых залов, макетов, муляжей и т. п.;

стоимость декоративных элементов, включая новогоднюю атрибутику – фигуру Деда Мороза, искусственные ели, елочные игрушки, гирлянды и т.п., не несущих в себе информации о реализуемых товарах и оказываемых услугах, а также о самой организации;

стоимость оказанных услуг специализированными организациями, дизайнерами, художниками-оформителями, фотографами и т. п.

Требования эстетики услуги торговли предусматривают гармоничность, стилевое единство, целостность композиции и художественной выразительности при оформлении интерьера торгового зала, витрин, выкладки товаров на торговом оборудовании, рабочего места, исполнения рекламных материалов (п. 5.5 Государственного стандарта Российской Федерации ГОСТ Р 51304-99 «Услуги розничной торговли. Общие требования», введенного в действие постановлением Госстандарта России от 11 августа 1999 г. № 243).

К оформлению витрин торговых организаций субъектами РФ предъявляются особые требования. В частности, пунктом 3.2.4 постановления Правительства Москвы от 22 января 2002 г. № 41-ПП «О перспективах развития и правилах размещения средств наружной рекламы, информации и оформления города» определены следующие требования:

1) в витрине предприятия торговли не допускается размещать информацию, содержащую торговые марки, наименования, товарные знаки и знаки обслуживания других фирм;

2) в витринах магазинов можно размещать без регистрации:

информацию о реализуемых в данной организации товарах;

собственное или фирменное наименование предприятия (при наличии вывески), его зарегистрированные товарные знаки и знаки обслуживания;

изобразительные элементы, раскрывающие профиль предприятия и соответствующие его фирменному наименованию;

элементы декоративного оформления;

праздничное оформление, размещаемое в обязательном порядке к государственным и городским праздникам.

Порядок отражения в бухгалтерском учете. Для оформления витрин и торговых залов могут издаваться внутренние организационно-распорядительные документы – приказы, распоряжения, устанавливающие порядок их

оформления, ответственных за проведение работ лиц, ассортимент товарно-материальных ценностей, используемых для оформления и т. п.

Передача товаров на витрину, а также снятие его с витрины и возврат на склад(ы) организации оформляется накладной на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (форма № ТОРГ-13). Снятие товара с витрины производится на основании приказа (распоряжения) руководителя организации, если не установлена периодичность замены товара в витрине (ах).

При выставлении товаров в витрине(ах) не возникает расходов. Использование товаров при оформлении витрин(ы) отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. При передаче товаров со склада:

ДЕБЕТ 41 «Товары» субсчет «Товары экспонируемые в витринах» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— отражено выставление товара в витрине организации торговли.

2. При возврате товаров на склад:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 41 «Товары» субсчет «Товары экспонируемые в витринах»

— отражено снятие товара с витрины и возврат его на склад.

Экспонируемый товар со временем теряет полностью или частично свои потребительские (первоначальные) качества. Товар, полностью потерявший свои потребительские качества, подлежит списанию. В бухгалтерском учете факт списания товара с витрины отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» КРЕДИТ 41 «Товары» субсчет «Товары экспонируемые в витринах»

— отражена потеря товара в результате его экспонирования в витрине.

Товар, частично потерявший свои потребительские качества, подлежит уценке с оформлением акта по форме № ТОРГ-20, составляемого при обнаружении понижения качества и порчи товаров.

Денежные средства, истраченные на приобретение новогодней атрибутики длительного пользования, списываются на счет 91-2 «Прочие расходы» в качестве непроизводственных расходов. Сумма НДС по этим расходам не подлежит вычету. Для обеспечения сохранности объектов непроизводственного назначения организация должна обеспечить надлежащий контроль за их хранением и перемещением, в частности, в книге (журнале) учета объектов непроизводственного назначения, утвержденной приказом (распоряжением) руководителя организации.

Декоративные элементы и другие расходные материалы, приобретение для оформления витрин, торговых залов и залов обслуживания, в основном относятся к материалам, используемым для непроизводственных целей. В бухгалтерском учете расходы на приобретение таких материалов списываются на счет 91-2 «Прочие расходы». НДС, уплаченный при приобретении этих материалов, также подлежит списанию на счет 91-2 «Прочие расходы».

Для оформления витрин, торговых залов, залов обслуживания могут быть привлечены специалисты-дизайнеры художественно-оформительских организаций. Если оформление организации торговли не связано с приближением какого-то праздника, то стоимость оказанных услуг дизайнерских организаций может быть включена в состав рекламных расходов.

В бухгалтерском учете работы, выполненные дизайнерскими организациями при оформлении витрин, торговых залов и залов обслуживания для предприятий торговли, отражаются следующими проводками:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— списана стоимость потребленных работ (услуг) без НДС на затраты текущего периода (месяца);

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по выполненным работам (услугам) сторонних организаций» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по выполненным работам (услугам) сторонней организации.

Работы по оформлению витрин, торговых залов и залов обслуживания могут выполняться с использованием материалов и товаров заказчика и (или) из материалов, приобретенных дизайнерской организацией для исполнения работы. При использовании материалов и товаров заказчика в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. При передаче товаров дизайнерской организации:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41 «Товары» субсчет «Товары экспонируемые в витринах»

— списана учетная стоимость товаров, используемых для оформления витрин, торговых залов и залов обслуживания;

2. При передаче собственных материалов дизайнерской организации:

ДЕБЕТ 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» КРЕДИТ 10-1 «Сырье и материалы»

— списана фактическая себестоимость материалов, переданных для переработки (обработки) другим организациям на отдельный субсчет (для их обособленного учета);

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

— списана фактическая себестоимость материалов, используемых для оформления витрин, торговых залов и залов обслуживания.

Организация выкладки товаров в торговых точках-подразделениях

Выкладка товаров — это определенным образом укладка товаров с целью их демонстрации и продажи.

Планограмма — документ, регистрирующий выкладку товара в местах его реализации торговыми точками (местами хранения). В качестве мест выкладки товара могут быть прилавки, стеллажи, контейнеры, коробки, при наличии упаковки на товаре — выкладка может производиться непосредственно на пол торговой точки (места хранения) и т. п.

Периодичность составления планограммы определяется внутренним распорядком организации, сменным графиком работы материально ответственных лиц, графиком завоза товаров или иными факторами.

Выкладка товаров и (или) их образцов может осуществляться:

по вертикали. Выкладка товаров производится сверху вниз;

по горизонтали. Выкладка товаров производится по глубине.

При горизонтальной выкладке размещение товаров и (или) их образцов производится в зависимости от расстояния до покупателя (расстояния вытянутой руки покупателя), при этом различается расположение товара:

ближе к покупателю;

дальше от покупателя.

Наиболее эффективным является расположение товаров и (или) их образцов ближе к покупателю.

При вертикальной выкладке размещение товаров и (или) их образцов производится в зависимости от уровня глаз покупателя, при этом различается расположение товара:

на уровне глаз покупателя;

выше уровня глаз покупателя;

ниже уровня глаз покупателя — на уровне его ног и груди.

Наиболее эффективным является расположение товаров и (или) их образцов на уровне глаз покупателя, наиболее неэффективным — на уровне ног покупателя (кроме размещения крупногабаритных товаров).

Крупногабаритные товары и (или) их образцы – автомобили, мебель, холодильники, газо– и электроплиты, стиральные машины и др. могут размещаться непосредственно на полу торгового зала.

Различаются товарная выкладка и декоративная выкладка.

Товарная выкладка применяется для выкладки товара в торговых залах самообслуживания с целью его демонстрации и отбора покупателем.

Декоративная выкладка применяется для выкладки товара на витринах, прилавках и т. п. магазинов с целью демонстрации его покупателям.

Декоративная выкладка может осуществляться с применением средств художественного оформления выкладываемых товаров.

К общим принципам выкладки товаров относятся:

1. Для оперативного поиска покупателями необходимых им товаров в секциях и торговых залах, а также ответственными лицами организации, занимающимися выкладкой товаров, их размещение должно производиться по группам, подгруппам и отдельным наименованиям товаров в порядке, предусмотренном в организации торговли. Товары одного наименования при размещении могут группироваться по фирмам-производителям и (или) отдельным параметрам, характеризующим данное наименование товара, – цвету, размеру, габаритам, размеру предоставляемой скидки и т. п.;

2. Сопутствующие товары желательно размещать в непосредственной близости от товара, для которого они предназначены;

3. При выкладке организация должна обеспечить раздельное размещение в торговых залах продовольственных и непродовольственных товаров;

4. Выкладываемые товары и (или) их образцы должны быть обращены лицом к покупателю. Информация о товаре, размещенная на упаковке, должна легко читаться покупателем;

5. Выкладка товаров и (или) их образцов должна производиться таким образом, чтобы покупателю было удобно ознакомиться с предлагаемым ему для покупки товаром, а продавцу, при необходимости, продемонстрировать данный товар и (или) его образец покупателю;

6. Для ускорения продаж товаров должно быть обеспечено постоянство их выкладки в торговом зале. Выкладка товаров должна соответствовать указателям товаров, расположенным в проходах торгового зала;

7. Для ускорения реализации товары, чаще других продаваемые организацией торговли, желательно размещать, по возможности, ближе ко входу(ам) в торговый зал магазина;

8. При выкладке товаров по вертикали товары с большим весом и габаритами должны располагаться ниже более легких товаров. Такое расположение товаров не только более удобно для отбора покупателем, но и предотвращает возможность повреждения товара при его снятии покупателем с верхних полок стеллажей, расположенных в торговых залах, а также возможность травмирования падающим товаром самого покупателя;

9. Глубина выкладки однородных товаров не должна превышать расстояния вытянутой руки покупателя;

10. Наибольшая эффективность продаж осуществляется при полностью заполненных местах выкладки товаром;

11. Для обеспечения бесперебойности продаж необходимо постоянное восполнение товаров по мере их расходования в местах выкладки;

12. Для контроля за расходованием товаров, размещенных в торговых залах самообслуживания, они должны быть расположены таким образом, чтобы ответственными лицами организации, занимающимися выкладкой, мог быть оперативно определен остаток непроданного товара и принято решение о его пополнении в торговом зале;

13. Места выкладки товаров должны быть чистыми и иметь привлекательный и опрятный внешний вид и др.

В организациях розничной торговли, работающих как склад-магазин, в частности, верхние полки стеллажей, расположенных в торговых залах, могут использоваться только для хранения товаров. По мере продажи хранящиеся на этих полках товары ответственными лицами организации перемещаются на полки доступные для покупателя.

Общие положения по применению контрольно-кассовой техники в наличных расчетах

Под контрольно-кассовой техникой (ККТ), используемой при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, понимаются ККМ, оснащенные фискальной памятью, электрон-

но-вычислительные машины, в том числе персональные, программно-технические комплексы, которые подлежат обязательной регистрации в Государственном реестре контрольно-кассовой техники. (Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с применением платежных карт»).

Контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории РФ в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Без применения ККТ могут работать организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды деятельности, предусмотренные п. 3 ст. 2 Закона № 54-ФЗ, в частности, продажу газет и журналов, а также сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках; продажу лотерейных билетов; продажу проездных билетов и талонов для проезда в городском общественном транспорте.

Чек ККТ должен содержать следующие обязательные реквизиты (п. 4 «Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением», утвержденное постановлением Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745, далее – Положение по применению ККТ):

- наименование организации;
- ИНН организации-налогоплательщика;
- заводской номер ККТ;
- порядковый номер чека;
- дату и время покупки (оказания услуги);
- стоимость покупки (услуги);
- признак фискального режима.

Чек может содержать и другие реквизиты, в том числе предусмотренные техническими требованиями к ККТ (письмо Минфина России от 5 января 2004 г. № 16-00-17/2). К таким реквизитам, в частности, относятся: сумма сдачи, идентификатор секции, наименование и (или) код товара, код кассира, выделенный НДС, наименование покупателя и реквизиты договора, по которому получены деньги при работе с юридическими лицами и т.п.

ККТ должна иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме (ст. 4 Закона № 54-ФЗ).

Фискальная память представляет собой комплекс программно-аппаратных средств в составе ККТ, обеспечивающих некорректируемую ежесуточную (ежесменную) регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение итоговой информации, необходимой для полного учета наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, осуществляемых с применением ККТ, в целях правильного исчисления налогов.

Фискальный режим – режим функционирования ККТ, обеспечивающий регистрацию фискальных данных в фискальной памяти (ст. 4 Закона № 54-ФЗ).

К применению допускаются только исправные контрольно-кассовые машины с долговременным и энергонезависимым хранением информации в фискальной (контрольной) памяти, которые (п. 7 Положения по применению ККТ):

- отвечают техническим требованиям к контрольно-кассовым машинам;
- допущены к использованию согласно классификатору контрольно-кассовых машин;
- имеют в случаях, установленных Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно-кассовым машинам (ГМЭК), прикладные программы, допущенные комиссией к использованию с конкретной моделью контрольно-кассовой машины;
- оснащены средствами визуального контроля «Государственный реестр» и «Сервисное обслуживание»;
- находятся на техническом обслуживании в Центре технического обслуживания контрольно-кассовых машин (ЦТО);
- зарегистрированы в налоговых органах.

Неисправной считается ККТ, которая (п. 8 Положения по применению ККТ):

- не печатает, печатает неразборчиво или не полностью печатает на чеке необходимые реквизиты;
- не печатает, печатает неразборчиво или не полностью печатает контрольную ленту или другие документы, предусмотренные техническими требованиями к контрольно-кассовым машинам и их фискальной (контрольной) памяти;

не выполняет или выполняет с ошибками операции, предусмотренные техническими требованиями к контрольно-кассовым машинам и их фискальной (контрольной) памяти;

не позволяет получить данные, содержащиеся в фискальной (контрольной) памяти, необходимые для осуществления контроля налоговым органом;

применяет прикладные программы, не допущенные ГМЭК к использованию с конкретной моделью контрольно-кассовой машины.

За неприменение ККТ законодательством установлена административная ответственность юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) установлены размеры штрафов за неприменение контрольно-кассовых машин для граждан, должностных лиц и организаций.

Под неприменением контрольно-кассовых машин понимается (ст. 14.5 КоАП РФ):

фактическое неиспользование контрольно-кассового аппарата (в том числе по причине его отсутствия);

использование контрольно-кассовой машины, не зарегистрированной в налоговых органах (соответствующее требование также установлено статьями 4 и 5 Закона № 54-ФЗ);

использование контрольно-кассовой машины, не включенной в Государственный реестр (соответствующее требование также установлено пунктом 1 статьи 3 Закона № 54-ФЗ);

использование контрольно-кассовой машины без фискальной (контрольной) памяти, с фискальной памятью в нефискальном режиме или с вышедшим из строя блоком фискальной памяти (соответствующее требование также установлено статьей 4 Закона № 54-ФЗ);

использование контрольно-кассовой машины, у которой пломба отсутствует либо имеет повреждение, свидетельствующее о возможности доступа к фискальной памяти (соответствующее требование о пломбе ЦТО также установлено статьями 4 и 5 Закона № 54-ФЗ);

пробитие контрольно-кассовой машиной чека с указанием суммы менее уплаченной покупателем (клиентом).

Организациям и индивидуальным предпринимателям вменяется в обязанность (ст. 5 Закона № 54-ФЗ):

осуществлять регистрацию ККТ в налоговых органах;

применять исправную ККТ, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчета (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);

выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении расчетов в момент оплаты отпечатанные ККТ кассовые чеки;

обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию, проверку в соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона № 54-ФЗ;

беспрепятственный доступ к соответствующей ККТ, предоставлять указанную документацию;

производить при первичной регистрации и перерегистрации ККТ введение в фискальную память этой техники информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

Налоговым органам предоставлено право (ст. 7 Закона № 54-ФЗ):

осуществлять контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований Закона;

осуществлять контроль за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

проверять документы, связанные с применением ККТ, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок;

проводить проверки выдачи организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых чеков;

налагать штрафы в случаях и в порядке, установленных Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ).

Основные режимы работы контрольно-кассовой машины

К основным режимам работы контрольно-кассовой машины относятся:

режим «касса». В этом режиме кассир пробивает суммы денег и печатает чеки, выдаваемые покупателям. Одновременно с печатью чека происходит печать контрольной ленты, либо суммы заносятся в электронный журнал,

если модель кассового аппарата работает без контрольной ленты. Пробитые суммы денежных средств складываются контрольно-кассовой машиной. Если в организации торговли более одной секции, контрольно-кассовая машина накапливает суммы по каждой секции и итоговую — по всем секциям;

снятие сменного X-отчета — дневного отчета без обнуления информации в оперативной памяти. X-отчет представляет собой часть чековой ленты, где контрольно-кассовая машина печатает содержимое своих счетчиков, но при этом счетчики не меняют своих значений. X-отчеты снимаются по требованию администрации для контроля поступлений выручки в течение смены или для периодической сдачи наличной выручки в кассу организации или старшему кассиру с оформлением приходного кассового ордера (форма № КО-1), квитанция которого остается у кассира, сдавшего наличную выручку.

X-отчеты можно снимать по секциям, по сменному итогу и по главному итогу неограниченное число раз в течение кассовой смены, на накопление сумм в контрольно-кассовой машине эти отчеты действие не оказывают. X-отчеты используются также и для определения недостатка или излишка в кассе. Данные денежных счетчиков — X-отчета, в этом случае сверяются с выручкой, находящейся в денежном ящике контрольно-кассовой машины; снятие сменного Z-отчета — дневного отчета с обнулением информации в оперативной памяти и занесением ее в фискальную память. Z-отчет снимается один раз в конце кассовой смены или рабочего дня представителем администрации в присутствии кассира при изъятии последней части сменной или дневной выручки из денежного ящика контрольно-кассовой машины.

В Z-отчете отражаются: показания контрольных регистров на начало и конец рабочего дня; сумма дневной выручки; общая сумма денег и чеков, возвращенных покупателям; суммы скидок; аннулированные чеки. Сумма дневной выручки должна совпадать с данными контрольной ленты (электронного журнала) и с суммой денег, сданных кассиром.

Форма X и Z-отчетов зависит от модели применяемой ККТ.

Первичные документы по учету операций,

связанных с применением контрольно-кассовой техники в наличных расчетах

Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132 утверждены следующие унифицированные формы первичной учетной документации, используемые при эксплуатации контрольно-кассовой техники:

акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины (форма № КМ-1);

акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию (форма № КМ-2);

акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (в том числе по ошибочно пробитым кассовым чекам) (форма № КМ-3);

журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4);

журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста (форма № КМ-5);

справка-отчет кассира-операциониста (форма № КМ-6);

сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке организации (форма № КМ-7);

журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ (форма № КМ-8);

акт о проверке наличных денежных средств кассы (форма № КМ-9).

Акт по форме № КМ-1 применяется при вводе в эксплуатацию новой контрольно-кассовой машины и при инвентаризации в организациях для оформления перевода показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти) контрольно-кассовой машины до и после их перевода на нули.

Акт по форме № КМ-2 применяется для оформления снятия показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при отправке контрольно-кассовой машины в ремонт и при возвращении ее в организацию.

О том, что контрольно-кассовая машина передана в ЦТО, делается отметка в журнале по форме № КМ-4 или по форме № КМ-5.

Акт применяется также при передаче контрольно-кассовой машины для работы в другую организацию.

Акт по форме № КМ-3 применяется в организациях для оформления возврата денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам, в том числе по ошибочно пробитым кассовым чекам.

Возврат денег покупателям (клиентам) по неиспользованным чекам производится той кассой, которая выдала чек. При этом пробивать кассиром возвратный чек (сумма возврата покупателю по чеку обычно указывается со знаком минус) необязательно, поскольку сумма возврата не вычитается из суммы продаж по денежным счетчикам, в том числе и в фискальной памяти, в которой фиксируются все суммы продаж без учета возвращенных сумм.

Если кассиром пробиваются возвратные чеки, то при снятии Z-отчета в качестве сервисной функции в нем будут отражены сведения о возврате денег.

На сумму денег по возвращенным покупателям (клиентам) чекам уменьшается выручка кассы. Сумма уменьшения выручки кассы заносится в журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4). Возвращать деньги из денежного ящика ККМ можно только по чекам, пробитым в этот день, с приложением к ним акта по форме № КМ-3.

При возврате покупателем товара, по которому не сохранен кассовый чек, возврат денег производится только из главной кассы по расходному кассовому ордеру (форма № КО-2) на основании письменного заявления покупателя о возврате денег.

Выдача денежных средств покупателю при возврате им товара не в день покупки производится также из главной кассы. Кассовый чек, на основании которого покупателю возвращены денежные средства, наклеивается на лист бумаги и прилагается к расходному кассовому ордеру.

При частичной оплате товара наличными и частично — по пластиковой карте возврат денег производится таким же образом, каким производилась его оплата.

Журнал по форме № КМ-4 применяется для ведения учета операций по приходу и расходу наличных денег (выручки) за рабочий день (смену) по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих с кассиром-операционистом.

Журнал также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков и ведется по каждой контрольно-кассовой машине организации.

Журнал должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации и печатью.

Все записи в журнале ведутся ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой без помарок. Если в журнал вносятся исправления, то они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации.

Записи в журнале ведутся по Z-отчетам, даже если они нулевые. Все Z-отчеты должны собираться и храниться, в частности, в отдельной папке.

Кассиром-операционистом может сниматься один Z-отчет в конце рабочего дня (смены). В этом случае в памяти ККМ фиксируется итоговая сумма по всем чекам и закрывается фискальная смена обнулением счетчика дневной выручки. В этом случае в журнале делается одна запись.

В один и тот же день кассиром-операционистом может сниматься несколько Z-отчетов, в частности, по окончании каждой рабочей смены, по мере сдачи в главную кассу накопившейся выручки и т.п. В этом случае при каждом снятии Z-отчетов показания суммирующего счетчика и сумма дневной выручки регистрируется в журнале (количество строк в журнале равно количеству снятых Z-отчетов).

Журнал по форме № КМ-5 применяется для ведения учета операций по приходу наличных денег (выручки) за рабочий день (смену) по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин, на которых работают продавцы, официанты и т.п.

Журнал также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков, ведется по каждой контрольно-кассовой машине организации и применяется в организациях, работающих без кассира-операциониста (в случае установления ККМ на прилавках магазинов или для работы официанта).

Журнал должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации и печатью.

Все записи в журнале ведутся ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой без помарок. Если в журнал вносятся исправления, то они должны оговариваться и заверяться подписями кассира, контролера-кассира, продавца или официанта, руководителя и главного бухгалтера организации.

Справка-отчет по форме № КМ-6 составляется по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке за рабочий день (смену) в организациях, в которых выручка за рабочий день (смену) приходится по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих с кассиром-операционистом.

В небольших организациях с одной-двумя кассами кассир-операционист сдает деньги непосредственно инкассатору банка. Сдача денег в банк отражается в отчете.

Отчет служит основанием для составления формы № КМ-7.

Сведения по форме № КМ-7 составляются по показаниям счетчиков всех контрольно-кассовых машин и выручке организации за текущий рабочий день в организациях, в которых выручка за рабочий день (смену) приходится по показаниям счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих с кассиром-операционистом.

Данная форма является приложением к справке-отчету кассира-операциониста за текущую дату.

Журнал по форме № КМ-8 применяется в организациях в следующих случаях:

при вызовах администрацией специалиста ЦТО (механика, программиста, специалиста по электронике, системам управления), если силами кассира невозможно устранить неисправности;

при проведении специалистом ЦТО плановых технических осмотров, включающих проверку состояния механизмов электронных и программных частей контрольно-кассовой машины, устранения мелких неисправностей.

Акт по форме № КМ-9 применяется для отражения результатов внезапной проверки фактического наличия денежных средств, находящихся в кассе торговой организации (предпринимателя — физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица).

Проверка наличных денежных средств производится в соответствии с установленным порядком. Результаты проверки оформляются представителями контролирующей организации и лицом, ответственным за сохранность денежных средств, и доводятся до сведения руководителя проверяемой организации.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с применением контрольно-кассовой техники в наличных расчетах

Контрольно-кассовую технику необходимо применять как в случаях наличных расчетов с населением (физическими лицами), так и в случаях наличных расчетов с юридическими лицами при продаже товаров (Закон № 54-ФЗ).

Для обеспечения раздельного учета наличной выручки секции организации торговли могут быть распределены по группам покупателей — секции, выделенные под расчеты с населением, под расчеты с юридическими лицами, под расчеты по платежным картам.

Расчеты с юридическими лицами в отличие от расчетов с населением (физическими лицами) в розничной торговле могут быть не связаны с конкретной покупкой товара, а являться очередным этапом расчетов по договорам поставки.

При получении авансов и предоплат у продавца возникает обязанность по выдаче кассового чека. Продавец должен обеспечить раздельный учет сумм выручки и авансовых платежей (отдельные секции, применяемой ККТ, указание на чеке и контрольной ленте ККТ дополнительных реквизитов, например, «Аванс» и т. п.).

По каждому платежу наличными денежными средствами, поступившими от юридического лица, выписывается отдельный приходный кассовый ордер (форма № КО-1) (п. 13 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета Директоров ЦБ РФ от 22 сентября 1993 г. № 40). Приходный кассовый ордер регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3). На сумму поступлений в кассу по расчетам с юридическим лицом формируется запись в кассовой книге (форма № КО-4). Одновременно с выпиской приходного кассового ордера юридическому лицу выдается кассовый чек (Закон № 54-ФЗ). Сумма, указанная в кассовом чеке, не отражается в бухгалтерском учете, чтобы не дублировать эту сумму, указанную в приходном кассовом ордере. Каждый наличный платеж в расчетах с юридическими лицами сопровождается оформлением счета-фактуры. Счета-фактуры, выданные юридическим лицам, регистрируются в книге продаж.

В бухгалтерском учете по каждому платежу наличными денежными средствами, поступившими от юридического лица, делается следующая запись:

1. При использовании счетов учета расчетов:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— оплачена покупателем — юридическим лицом в кассу организации задолженность по проданным ему товарам;

2. Без использования счетов учета расчетов:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– выручка от продажи товаров покупателю – юридическому лицу с учетом всех налогов поступила в кассу организации.

В наличных расчетах с населением кассовый чек выдается каждому покупателю – физическому лицу. На суммы, поступившие от физических лиц (сумма контрольно-кассовой ленты (Z-отчета)), выписывается один приходный кассовый ордер (форма № КО-1) за день (смену), регистрирующий факт передачи выручки в кассу организации-продавца (Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением утверждены письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104 и пунктом 13 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации). Приходный кассовый ордер регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

На общую сумму поступлений в кассу по расчетам с физическими лицами формируется одна запись в книге продаж и в кассовой книге (форма № КО-4). Запись в книге продаж выполняется на основании контрольно-кассовой ленты, зарегистрированной в части реализации товаров населению, без оформления счета-фактуры.

В бухгалтерском учете на общую сумму поступлений в кассу по расчетам с физическими лицами делается следующая запись:

1. При использовании счетов учета расчетов:

ДЕБЕТ 50 «Касса»**КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

– отражена выручка, поступившая в кассу организации от продажи товаров физическим лицам с учетом всех налогов;

2. Без использования счетов учета расчетов:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– выручка от продажи товаров покупателям – физическим лицам с учетом всех налогов поступила в кассу организации.

Разделение учета расчетов с юридическими и физическими лицами на этапе выдачи кассового чека (отдельные секции, отдельные кассовые аппараты, указание на чеке и контрольной ленте кассового аппарата дополнительных реквизитов и т. п.) позволяет выполнять требования законодательства о применении контрольно-кассовой техники и сохранять существующий порядок отражения кассовых операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Списание реализованного товара

Списание товара по результатам инвентаризации. Розничная выручка отражается ежедневно, а списание реализованных товаров производится в зависимости от периодичности проведения инвентаризаций торговой точки.

Момент отражения розничной выручки в бухгалтерском учете не связан с моментом списания реализованных товаров.

Периодичность проведения инвентаризаций определяется внутренним распорядком организации, сменным графиком работы материально ответственных лиц или иных факторов.

Списание реализованных товаров по результатам инвентаризации производится при ведении учета товаров в розничной торговле по продажной стоимости.

Поступление розничной выручки оформляется приходным кассовым ордером (форма № КО-1), в котором указывается сумма выручки и наименование торговой точки (места хранения), с которой поступила выручка, и другие сведения, в частности, сумма НДС в случае, когда все реализованные товары облагаются НДС по одной ставке.

Инвентаризация розничной торговой точки (места хранения) проводится в тех розничных ценах, по которым товар учитывается на розничном складе.

При проведении инвентаризации розничной торговой точки (места хранения):

определяются остатки товара в натуральном и денежном (суммовом) выражениях на выбранном розничном складе по данным бухгалтерского учета;

определяются фактические остатки товара в натуральном и денежном (суммовом) выражениях на выбранном розничном складе. Количество товаров определяется по результатам инвентаризации. В качестве цены продажи используется цена товара, установленная для данного розничного склада;

стоимость реализованных товаров в ценах продажи определяется как отклонение между учетным и фактическим количеством товара, установленным по результатам инвентаризации.

Если по результатам инвентаризации продажная стоимость реализованных товаров за период продаж не соответствует розничной выручке за этот период, то отрицательное отклонение между продажной стоимостью и выручкой соответствует недостатке товаров, а положительное — излишку.

Инвентаризация розничной торговой точки (места хранения) может быть проведена как по всем номенклатурным единицам (позициям) товара, для которых производится инвентаризация остатков, так и по отдельным номенклатурам товара, что может быть полезно, в частности, перед проведением переоценки товара (см. главу 3.3).

Результаты инвентаризации оформляются актом, в котором указываются наименование, количество по данным бухгалтерского учета и инвентаризации, текущая отпускная (учетная) цена и сумма по каждому номенклатурному номеру товара и другие сведения. Конкретный порядок составления акта инвентаризации устанавливается организацией самостоятельно.

Списание реализованных (проданных) покупателям товаров на основании акта инвентаризации отражается следующими бухгалтерскими записями:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена (начислена) выручка от реализации товаров с учетом всех налогов, если при регистрации выручки используются счета учета расчетов;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж»

КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана продажная стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж.

Списание проданных товаров по результатам инвентаризации розничной торговой точки (места хранения) проводится в организациях, в которых количество и номенклатура ежедневно реализованных товаров неизвестна.

Списание товара по итогам продаж. Списание реализованных товаров по итогам продаж производится при ведении учета товаров в розничной торговле по стоимости приобретения и проводится в организациях, в которых известно количество и номенклатура ежедневно реализованных товаров розничной торговой точкой (местом хранения).

На основании отчетов о розничных продажах торговых точек-подразделений себестоимость реализованных товаров ежедневно отражается по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 41-1 «Товары на складах» (41-12 «Товары в рознице по покупной стоимости»).

Списание товара реализованного лоточниками, продавцами с тележек, разносок и т. п. в мелкорозничной торговле

В мелкорозничной торговле продажа товара может осуществляться с лотков, тележек, разносок и т. п. Особенностью такой реализации является следующее:

каждый лоток, тележка, разноска и т. п. является отдельной торговой точкой (местом хранения) товара;

в оплату за товар принимаются только наличные рубли;

небольшая номенклатура товара, реализуемого каждым лоточником, продавцом с тележки, разноски и т. п.;

остаток товара определяется ежедневно путем подсчета количества нереализованного товара при сдаче (возврате) его на склад;

учет товаров ведется по продажной стоимости.

Для оформления отпуска товаров лоточникам, продавцам с тележек, разносок и т. п., которые не составляют товарные отчеты, применяется расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли) (форма № ТОРГ-14).

Накладная выписывается в двух экземплярах материально ответственным лицом, отпустившим товар. Один экземпляр передается продавцу товара, а второй экземпляр остается в организации торговли (магазине, базе, складе). По окончании рабочего дня производится запись в накладной о сдаче продавцом выручки за проданные товары в кассу организации торговли и остатка непроданных товаров.

Товары, отпущенные продавцу и сданные им на склад, указываются в накладной в тех розничных ценах, по которым товар учитывается на розничном складе.

Поступление розничной выручки от лоточника, продавца с тележки, разноски и т. п. оформляется приходным кассовым ордером (форма № КО-1), в котором указывается сумма выручки и реквизиты расходно-приходной накладной, на основании которой поступила выручка, и другие сведения, в частности, сумма НДС в случае, когда все реализованные товары облагаются НДС по одной ставке.

Отражение розничной выручки и списание реализованных товаров производится ежедневно.

В бухгалтерском учете списание реализованных (проданных) товаров на основании расходно-приходных накладных отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена (начислена) выручка от реализации товаров с учетом всех налогов в мелкорозничной торговле;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации мелкорозничных товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана продажная стоимость реализованных мелкорозничных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж.

Расчет реализованной торговой наценки розничных товаров

При учете товара в розничной торговле по продажным ценам:

продавец ничего не знает о покупных ценах;

момент сдачи выручки и списания товаров разнесены по времени.

Списание конкретной номенклатуры реализованных товаров выполняется на основании ведомостей остатков, актов инвентаризации, товарных отчетов (форма № ТОРГ-29), расходно-приходных накладных (форма № ТОРГ-14) и др.;

продавец должен вести отдельный учет торговой наценки. Торговая наценка (скидка, наценка) представляет для покрытия расходов торговой организации и является частью розничной цены товара.

Расчет реализованной торговой наценки производится при ведении учета товаров в розничной торговле по продажной стоимости.

Расчет производится по каждому месту хранения товаров в организации розничной торговли (торговым точкам-подразделениям) в следующем порядке (Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли утверждены письмом Комитета Российской Федерации по торговле от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5):

1. Определяется остаток товара на конец месяца и стоимость реализованного товара за месяц;
2. Определяется размер торговой наценки, приходящейся на весь товар (сальдо по счету 42 «Торговая наценка» на начало месяца складывается с кредитовым оборотом по этому счету и вычитается дебетовый оборот);
3. Рассчитывается средний процент торговой наценки;
4. Величина торговой наценки, приходящейся на остаток товара на конец месяца, определяется как произведение остатка товара на средний процент торговой наценки, деленное на 100 процентов;

5. Разница между наценкой на весь товар и наценкой на остаток товара представляет собой реализованную торговую наценку.

Расчет списания торговой наценки по реализованным товарам в розничной торговле, в организациях, ведущих учет товаров в продажных ценах, оформляется бухгалтерской справкой-расчетом.

При формировании проводок по списанию реализованной торговой наценки происходит распределение рассчитанной торговой наценки по видам номенклатуры реализованных товаров пропорционально стоимости проданных товаров каждого вида.

Расчет стоимости реализованного товара (реализованной торговой наценки) не по каждой конкретной номенклатуре, а в среднем Налоговым кодексом не предусматривается.

Расчет торговой наценки может производиться не только по каждому месту хранения товаров, но и по каждой номенклатуре товаров, реализованных розничной торговой точкой-подразделением.

На сумму реализованной торговой наценки в бухгалтерском учете организации-продавца делается следующая запись:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— сторнирована торговая наценка по реализованным (проданным) товарам с себестоимости продаж.

Количество таких записей зависит от ассортимента реализованного товара.



ПРИМЕР По данным инвентаризации торгового подразделения организации розничной торговли были реализованы и списаны за месяц товары на общую сумму 100 000 руб., в том числе:

товар «А» на сумму 50 000 руб.;

товар «Б» на сумму 30 000 руб.;

товар «В» на сумму 20 000 руб.

Организация розничной торговли ведет учет товаров в продажных ценах.

В бухгалтерском учете по торговому подразделению делаются следующие записи:

а) при расчете суммы реализованной торговой наценки:

1. Остаток нереализованного товара на конец отчетного периода (месяца) (дебетовое сальдо по счету 41-2 «Товары в розничной торговле») – 300 000 руб.;

2. Продажная стоимость реализованного товара за отчетный период (месяц) (оборот в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 41-2 «Товары в розничной торговле») – 100 000 руб. (50 000 + 30 000 + 20 000);

3. Продажная стоимость реализованного товара за отчетный период (месяц) с учетом его остатка на конец этого периода – 400 000 руб. (300 000 + 100 000);

4. Сумма (остаток) торговой наценки на конец отчетного периода (месяца) (кредитовое сальдо по счету 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка») – 140 000 руб.;

5. Средний процент торговой наценки в отчетном периоде (месяце), определяемый как отношение суммы торговой наценки (пункт 4) к продажной стоимости реализованного товара с остатком на конец периода (пункт 3), умноженное на 100 процентов – 35 (140 000 руб. / 400 000 руб. × 100%);

6. Сумма торговой наценки, приходящейся на остаток нереализованного товара на конец отчетного периода, определяемая как произведение остатка товара (пункт 1) на средний процент торговой наценки (пункт 5), деленное на 100 процентов – 105 000 руб. (300 000 руб. × 35 / 100%);

7. Сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный товар за отчетный период (месяц) – 35 000 руб. (140 000 – 105 000);

б) при списании рассчитанной суммы торговой наценки

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж»

КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– 17 500 руб. $(35\,000 / 100\,000 \times 50\,000)$ – (красное сторно) сторнирована сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный товар «А» за отчетный период (месяц);

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж»

КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– 10 500 руб. $(35\,000 / 100\,000 \times 30\,000)$ – (красное сторно) сторнирована сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный товар «Б» за отчетный период (месяц);

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж»

КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– 7 000 руб. $(35\,000 / 100\,000 \times 20\,000)$ – (красное сторно) сторнирована сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный товар «В» за отчетный период (месяц).

Расчет реализованной торговой наценки может производиться по каждому месту хранения товаров в организации розничной торговли (торговым точкам-подразделениям), также в следующем порядке:

1. Определяется остаток нереализованного товара на конец отчетного периода (месяца) (дебетовое сальдо по счету 41-2 «Товары в розничной торговле»);
2. Определяется продажная стоимость реализованного товара за отчетный период (месяц) (оборот в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 41-2 «Товары в розничной торговле»);
3. Определяется продажная стоимость реализованного товара за отчетный период (месяц) с учетом его остатка на конец этого периода;
4. Определяется сумма (остаток) торговой наценки на конец отчетного периода (месяца) (кредитовое сальдо по счету 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»);
5. Сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный товар за отчетный период (месяц), определяется как произведение продажной стоимости реализованного товара (пункт 2) на отношение остатка торговой наценки (пункт 4) на продажную стоимость реализованного товара с учетом его остатка (пункт 3).

Наряду со способом расчета реализованной торговой наценки по среднему проценту существуют и другие способы ее расчета, к которым относятся следующие расчеты:

по общему товарообороту;

по ассортименту товарооборота и др.

Расчет реализованной торговой наценки по общему товарообороту производится в организации розничной торговли (торговым точкам-подразделениям) в следующем порядке:

1. Определяется продажная стоимость реализованного товара за отчетный период (месяц) (оборот в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 41-2 «Товары в розничной торговле»);
2. Определяется расчетная торговая наценка. Расчетная ставка в этом случае равна процентному отношению ставки торговой наценки, установленной организацией, к расчетной базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер ставки торговой наценки;
3. Сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный товар за отчетный период (месяц), определяется как произведение продажной стоимости реализованного товара (пункт 1) на расчетную торговую наценку (пункт 2).

Расчет реализованной торговой наценки по ассортименту товарооборота производится в организации розничной торговли (торговым точкам-подразделениям) в следующем порядке:

1. Определяется продажная стоимость реализованного товара за отчетный период (месяц) по группе товаров (оборот по группе в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 41-2 «Товары в розничной торговле»);
2. Определяется расчетная торговая наценка по группе товаров.

Расчетная ставка в этом случае равна процентному отношению ставки торговой наценки по группе товаров, установленной организацией, к расчетной базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер ставки торговой наценки по группе товаров;

3. Сумма торговой наценки, приходящейся на реализованный по группе товар за отчетный период (месяц), определяется как произведение продажной стоимости реализованного товара по группе (пункт 1) на расчетную торговую наценку по этой группе (пункт 2);

4. Торговая наценка, приходящаяся на реализованный товар за отчетный период (месяц), определяется как сумма реализованных торговых наценок по всем группам товаров, определенных в соответствии с пунктами 1–3.

Купля-продажа товаров при предоставлении коммерческого кредита

Договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита (п. 1 ст. 823 ГК РФ).

Коммерческий кредит представляет собой специальное дополнительное условие основного (возмездного) договора и не является самостоятельной сделкой заемного типа (ст. 823 ГК РФ). Он может быть предоставлен как покупателем продавцу – в виде аванса или предоплаты товаров, так и продавцом покупателю – в виде отсрочки или рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (п. 1 ст. 823 ГК РФ). В договоре, содержащем условие о предоставлении коммерческого кредита продавцом покупателю, указывается стоимость поставляемых товаров (работ, услуг) и определяется размер процентов за отсрочку их оплаты. При установке даты оплаты учитываются выходные дни.

К коммерческому кредиту соответственно применяются правила главы 42 ГК РФ «Заем и кредит», если иное не предусмотрено правилами о договоре, из которого возникло соответствующее обязательство, и не противоречит существу такого обязательства (п. 2 ст. 823 ГК РФ).

При продаже товаров на условиях коммерческого кредита, предоставленного в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности (п. 6.2 ПБУ 9/99).

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности (п. 6.2 ПБУ 10/99).

Договором может быть предусмотрена уплата процентов на сумму, соответствующую цене товара, начиная со дня передачи товара продавцом (абзац 2 п. 4 ст. 488 ГК РФ).

Моментом погашения коммерческого кредита признается момент исполнения договора, содержащего условие о предоставлении коммерческого кредита или в срок, определенный в соответствии со статьей 314 ГК РФ (п. 1 ст. 488 и п. 1 ст. 489 ГК РФ). Данный договор считается исполненным в момент поступления выручки, увеличенной на сумму процентов по кредиту. Вся сумма процентов, полученных по коммерческому кредиту и учтенных в составе выручки от продаж, подлежит обложению НДС (ст. 40 и подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ).

В бухгалтерском учете проценты по коммерческому кредиту отражаются следующими записями:

1. У организации-продавца (поставщика):

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– начислена сумма процентов по коммерческому кредиту с НДС за отсрочку и рассрочку платежа по договору купли-продажи, содержащему условие о коммерческом кредите;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– отражена задолженность бюджету по НДС с процентов по коммерческому кредиту;

2. У организации-покупателя:

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена задолженность перед поставщиком в части процентов по коммерческому кредиту без НДС;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, относящийся к процентам по коммерческому кредиту;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

— принят к вычету из бюджета НДС по принятым к учету расходам, связанным с предоставлением отсрочки и рассрочки платежа за приобретаемые материально-производственные запасы и иные ценности на условиях коммерческого кредита.



ПРИМЕР Организация реализовала покупателю товар договорной стоимостью 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. на условиях коммерческого кредита с отсрочкой платежа сроком 30 дней, считая со дня, следующего за датой реализации. По условиям договора за каждые 10 дней начисляется плата за отсрочку в сумме 5% договорной стоимости товара.

Выручка поступила от покупателя в сумме и в сроки, определенные в соответствии с условиями коммерческого кредита.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) в момент передачи (отгрузки) товаров:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— 118 000 руб. — отражена выручка от реализации товара согласно товарной накладной;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 18 000 руб. — начислен НДС при реализации товара согласно счету-фактуре;

б) при отражении коммерческого кредита:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— 17 700 руб. $(118\,000 \text{ руб.} \times 5\% \times 3)$ — скорректирована выручка на сумму платы за предоставленный коммерческий кредит согласно бухгалтерской справке-расчету;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 2700 руб. $(17\,700 \text{ руб.} \times 18/118)$ — доначислен НДС на сумму увеличения дохода от реализации товара согласно счету-фактуре;

в) в момент поступления денежных средств:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— 135 700 руб. $(118\,000 + 17\,700)$ — отражена оплата товара.

Купля-продажа товаров, стоимость которых выражена в условных единицах

Общие положения. В денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах (п. 2 ст. 317 ГК РФ).

Бухгалтерский учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, производится в порядке, предусмотренном ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

При отгрузке товарно-материальных ценностей можно указывать цену реализации в условных единицах (у. е.). Как правило, курс условной единицы по отношению к рублю соответствует курсу конкретной иностранной валюты, установленному ЦБ РФ, о чем делается соответствующая запись в договоре купли-продажи или счете на оплату. Законом или соглашением сторон может быть установлен и иной курс условной единицы по отношению к рублю (п. 5 ПБУ 3/2006). При составлении договоров можно указывать требование об оплате по курсу ЦБ РФ, увеличенному на определенный процент.

Для учета расчетов в условных единицах на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открываются соответствующие субсчета, на которых предусмотрено ведение учета как в условных единицах (валюте договоров), так и в руб-

лях. По аналогии с субсчетами, предназначенными для ведения учета расчетов в иностранной валюте, к этим субсчетам применяется ПБУ 3/2006 Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Датой совершения операции в условных денежных единицах является день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции (п. 3 ПБУ 3/2006).

При отражении операций в бухгалтерском учете суммы, указанные в условных единицах, пересчитываются в рубли по курсу условной единицы на дату совершения операции и по курсу условной единицы на отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006). В результате, если на дату совершения операции и на отчетную дату курс условной единицы изменится, то в бухгалтерском учете возникает курсовая разница.

Под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода (п. 3 ПБУ 3/2006).

Курсовых разниц можно избежать, установив в договоре момент перехода права собственности на дату оплаты либо оговорив в соглашении сторон обязательство возместить неустойку.

Порядок отражения в бухгалтерском учете. Стоимость материально-производственных запасов принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы принимаются к бухгалтерскому учету (п. 9 ПБУ 3/2006).

Принятие к бухгалтерскому учету таких активов производится в порядке аналогичному порядку, изложенному в главе 2.4.2.

В бухгалтерском учете отражается курсовая разница, возникающая по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в условных денежных единицах, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз (п. 11 ПБУ 3/2006).

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность (п. 12 ПБУ 3/2006).

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы (п. 13 ПБУ 3/2006), кроме случаев, предусмотренных пунктом 14 ПБУ 3/2006.

Поскольку в бухгалтерской отчетности отдельно раскрывается величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте и подлежащих оплате в рублях (п. 22 ПБУ 3/2006), курсовые разницы в составе прочих доходов или прочих расходов должны учитываться обособленно.

В бухгалтерском учете выявление курсовой разницы по дебиторской задолженности, выраженной в условных единицах, отражается следующими записями:

1. На дату совершения операции:

ДЕБЕТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 62-7 «Расчеты по авансам полученным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу положительная курсовая разница по счету 62 (76) с момента возникновения дебиторской задолженности по договору (или даты последней переоценки) до момента исполнения обязательства;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 62-7 «Расчеты по авансам полученным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражена по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу отрицательная курсовая разница по счету 62 (76) с момента возникновения дебиторской задолженности по договору (или даты последней переоценки) до момента исполнения обязательства;

2. На конец отчетного периода:

ДЕБЕТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 62-7 «Расчеты по авансам полученным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов организации при переоценке дебиторской задолженности, выраженной в условных единицах по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу на отчетную дату бухгалтерской отчетности;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 62-7 «Расчеты по авансам полученным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражена отрицательная курсовая разница в составе прочих расходов организации при переоценке дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу на отчетную дату бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерском учете выявление курсовой разницы по кредиторской задолженности, выраженной в условных единицах, отражается следующими записями:

1. На дату совершения операции:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 60-7 «Расчеты по авансам выданным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражена по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу положительная курсовая разница по счету 60 (76) с момента возникновения кредиторской задолженности по договору (или даты последней переоценки) до момента исполнения обязательства;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 60-7 «Расчеты по авансам выданным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу отрицательная курсовая разница по счету 60 (76) с момента возникновения кредиторской задолженности по договору (или даты последней переоценки), до момента исполнения обязательства;

2. На конец отчетного периода:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 60-7 «Расчеты по авансам выданным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов организации при переоценке кредиторской задолженности, выраженной в условных единицах по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу на отчетную дату бухгалтерской отчетности;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 60-7 «Расчеты по авансам выданным (в условных единицах)», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена отрицательная курсовая разница в составе прочих расходов организации при переоценке кредиторской задолженности, выраженной в условных единицах по курсу ЦБ РФ или иному согласованному курсу на отчетную дату бухгалтерской отчетности.

Суммовые разницы определяются как разность между суммой выручки, исчисленной на дату реализации, и суммой поступившей оплаты и включаются в состав внереализационных доходов и расходов (п. 11.1 ст. 250 и подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Суммовая разница признается доходом (расходом) у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары, а в случае предоплаты – на дату реализации товаров (п. 7 ст. 271, п. 9 ст. 272 НК РФ). Суммовая разница включается в состав выручки от продаж (ст. 316 НК РФ).

Организацией-продавцом с положительных суммовых разниц по выручке от реализации товаров начисляется НДС, подлежащий уплате в бюджет (п. 2 ст. 153 НК РФ, подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ). На них выписывается продавцом счет-фактура в одном экземпляре, которая регистрируется в книге продаж (п. 19 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914).

В бухгалтерском учете делается следующая запись:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– доначислен НДС с положительной курсовой разницы.

С отрицательных курсовых разниц по выручке от реализации товаров НДС не начисляется.



ПРИМЕР Организация по договору поставки реализовала товары на сумму 1180 у. е., в том числе НДС 18% – 180 у. е. Одна условная единица равна одному евро. В соответствии с условиями договора расчеты с поставщиком осуществляются в рублях по курсу, установленному ЦБ РФ на день оплаты. Курс евро, установленный ЦБ РФ на дату отгрузки товаров составил 31,70 руб./евро, на конец отчетного периода – 31,60 руб./евро на дату оплаты в следующем отчетном периоде – 32 руб./евро. Себестоимость реализованных товаров составила 25 000 руб.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) на дату отгрузки товара:

ДЕБЕТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 37 406 руб. = 1180 евро (1180 евро × 31,70 руб./евро) – отражена выручка с продажи товаров покупателю;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 5706 руб. (180 евро × 31,70 руб./евро) – начислен НДС с оборота реализованных товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 25 000 руб. – списана фактическая себестоимость реализованных товаров;

б) на конец отчетного периода:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)»

– 118 руб. [1180 евро × (31,70 руб./евро – 31,60 руб./евро)] отражена отрицательная курсовая разница с даты отгрузки по отчетную дату;

в) на дату оплаты товара:

ДЕБЕТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 472 руб [1180 евро × (32 руб./евро – 31,60 руб./евро)] – отражена положительная курсовая разница с отчетной даты по дату платежа;

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)»

– 37 760 руб. = 1180 евро (1180 евро × 32 руб./евро) – уплачено покупателем за товары;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 54 руб. [(37 760 руб. – 37 406 руб.) × 18/118] или [(472 руб. – 118 руб.) × 18/118] или [180 евро × (32 руб./евро – 31,70 руб./евро)] – начислен НДС с положительной курсовой разницы.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) на дату отгрузки товара:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)»

– 31 700 руб. = 1000 евро [(1180 евро – 180 евро) × 31,70 руб./евро] – отражена задолженность перед поставщиком за приобретенные товары;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)»

– 5706 руб. = 180 евро (180 евро × 31,70 руб./евро) – учтен НДС по приобретенным товарам;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– 31 700 руб. – отражена стоимость приобретенного товара;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 5706 руб. – принят к вычету НДС;

б) на конец отчетного периода:

ДЕБЕТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)»

КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 118 руб. [1180 евро × (31,70 руб./евро – 31,60 руб./евро)] – отражена отрицательная курсовая разница с даты отгрузки по отчетную дату;

в) на дату оплаты товара:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)»

– 472 руб. [1180 евро × (32 руб./евро – 31,60 руб./евро)] – отражена положительная курсовая разница с отчетной даты по дату платежа;

ДЕБЕТ 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)»

КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 37 760 руб. = 1180 евро (1180 евро × 32 руб./евро) – уплачено поставщику за товары.

Купля-продажа товаров по заявкам-заказам

Бухгалтерский учет заказов на товары должен обеспечивать учет заказов покупателей на товары, регистрацию операций по поставке товаров на склады организации, по продаже товаров, а также по их перемещению, резервированию и предпродажной подготовке.

Существуют различные схемы выполнения заказа покупателя – отгрузка товара из свободного складского остатка и его предварительное резервирование на складе с последующей отгрузкой.

В организации должен быть предусмотрен контроль за оплатой и выполнением заказов, а также мониторинг цен поставщиков, управление складскими запасами и оформление заказов подразделений. Резервирование товаров производится независимо от его местонахождения – на складе(ах) или в торговом зале. Зарезервированный товар не подлежит реализации до момента его разрезервирования.

Для оформления резервирования товаров по заявкам покупателей применяется заявка-заказ товаров покупателем. Резервирование производится с учетом наличия товаров и потребности в них. В заявке-заказе указываются: сведения о покупателе (наименование, адрес, номер телефона и т.п.); реквизиты расчетного документа, предъявленного покупателю (наименование, номер, дата составления и т. п.); срок оплаты (отгрузки) заказанных (зарезервированных) покупателю товаров; сумма аванса (предоплаты), если она перечислена покупателем под поставку заказанных им товаров; наименование заказанного (зарезервированного) товара, его характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

количество (объем) товара исходя из принятых единиц измерения, заказанное (зарезервированное) покупателем и др.

Заявка-заказ товаров покупателем составляется и подписывается работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Является основанием для составления заявки(ок) поставщику(ам) по товарам, заказанным покупателями, но временно отсутствующим на складе(ах).

Регистрация заявок-заказов товаров покупателями, а также их выполнение производится в специализированном журнале. В этом журнале указываются:

номер, дата составления и срок выполнения заявки-заказа;

сведения о работнике организации (должность, фамилия, имя, отчество, табельный номер и т. п.), ответственном за выполнение заказа;

сведения о покупателе и основание для отгрузки;

номер, дата документа (товарного чека, накладной), подтверждающего выполнение заказа, либо отметка о его аннулировании и др.

Журнал ведется в одном экземпляре работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Регистрация заявок-заказов в журнале производится в хронологическом порядке по мере их оформления покупателям.

С помощью журнала работники организации могут оперативно получать информацию о реализованных (доставленных) товарах, а также о тех товарах, реализация (доставка) которых запланирована.

Для оформления резервирования товаров по заявкам структурных подразделений организации применяется заявка-заказ на внутреннее потребление товаров. В этой заявке в качестве «покупателя» указывается структурное подразделение-заказчик товаров, дальнейшее оформление и регистрация заказа производится в порядке, аналогичном оформлению заявки-заказу товаров покупателем.

Для оформления заказа товаров поставщику по заявкам покупателей применяется заявка-заказ товаров поставщику. Документ позволяет увеличить размер свободного складского остатка за счет предстоящих поступлений по заказам поставщикам. В заявке-заказе указываются:

сведения о поставщике (наименование, адрес, номер телефона и т.п.);

реквизиты расчетного документа, полученного от поставщика (наименование, номер, дата составления и т. п.);

срок оплаты (отгрузки) заказанных поставщику товаров;

сумма аванса (предоплаты), если она перечислена поставщику под поставку заказанных ему товаров;

наименование заказанного товара, его характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

количество (объем) товара исходя из принятых единиц измерения, заказанное поставщику и др.

Заявка-заказ товаров поставщику составляется и подписывается работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Является основанием для закупки товаров, заказанных покупателями, но временно отсутствующих на складе(ах).

Регистрация заявок-заказов товаров поставщикам, а также их выполнения производится в специализированном журнале. В этом журнале указываются:

номер, дата составления и срок выполнения заявки-заказа;

сведения о работнике организации (должность, фамилия, имя, отчество, табельный номер и т. п.), ответственном за выполнение заказа;

сведения о поставщике и основание для отгрузки;

номер, дата документа (акта, накладной), подтверждающего выполнение заказа, либо отметка о его аннулировании и др.

Журнал ведется в одном экземпляре работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Регистрация заявок-заказов в журнале производится в хронологическом порядке по мере их оформления поставщикам.

С помощью журнала работники организации могут оперативно получать информацию о приобретенных (доставленных) товарах, а также о тех товарах, покупка (доставка) которых запланирована.

Учет товаров по заявкам-заказам позволяет оптимизировать товарные запасы на складе(ах) и избегать хранения товаров сверх количества, необходимого для их реализации.

Приобретение (покупка) товаров через подотчетных лиц

Помимо непосредственного поступления товарно-материальных ценностей от поставщиков (транспортных организаций) материальные ценности могут закупаться, а затем сдаваться на склад организации подотчетными лицами (п. 56 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н). В последнем случае оформление поступления материальных ценностей производится на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета, чеки магазинов, квитанции к приходному кассовому ордеру – при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица (форма № АО-1).

Оплата приобретения материальных ценностей через подотчетных лиц за наличный расчет относится к хозяйственным и прочим расходам организации.

Персональный состав работников, имеющих право получать наличные денежные средства под отчет на хозяйственные и прочие расходы, утверждается приказом руководителя организации. В приказе указываются сведения о работниках организации (должность, фамилия, имя, отчество, табельный номер и т. п.), максимальном размере наличных денежных средств, которые может получать каждый работник под отчет и др.

Работники организации, указанные в приказе, должны быть ознакомлены с положениями данного приказа.

Для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам на хозяйственные и прочие расходы, предназначен авансовый отчет (форма № АО-1). Унифицированная форма № АО-1 утверждена постановлением Госкомстата России от 1 августа 2001 г. № 55.

Срок представления авансовых отчетов подотчетными лицами в бухгалтерию организации, персональный состав которых утвержден отдельным приказом, устанавливается и утверждается приказом руководителя организации.

Подотчетные лица должны быть ознакомлены с установленным сроком представления авансовых отчетов в бухгалтерию организации.

Учет и регистрация авансовых отчетов производится в специализированном журнале. В этом журнале указываются:

дата составления и номер авансового отчета;

сведения о подотчетном лице (должность, фамилия, имя, отчество, табельный номер и т. п.) и о произведенных расходах;

сведения об ответственном лице, выдавшем аванс (должность, фамилия, имя, отчество, табельный номер и т. п.), и дата его выдачи;

сумма авансовой выдачи;

сумма фактических расходов, произведенных подотчетным лицом и др.

Журнал ведется в одном экземпляре работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Регистрация авансовых отчетов в журнале производится в хронологическом порядке по мере их предоставления подотчетными лицами.

С помощью журнала работники организации могут оперативно получать информацию о денежных средствах, выданных подотчетным лицам на хозяйственные, командировочные и прочие расходы и истраченных ими.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н для обобщения информации о расчетах с работниками организации по суммам, выданным им под отчет, на служебные командировки, хозяйственные и прочие расходы предназначен счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

По дебету счета отражаются суммы, выданные под отчет, по кредиту — израсходованные суммы подотчетными лицами и суммы не возвращенные ими в срок.

Аналитический учет ведется по каждой авансовой сумме. Учет организуется в денежном выражении.

Выдача денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером (форма № КО-2), возврат неиспользованной суммы — приходным кассовым ордером (форма № КО-1), а перерасход — расходным кассовым ордером (форма № КО-2). При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. При выдаче денег под отчет:

ДЕБЕТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами» КРЕДИТ 50 «Касса»

— выданы из кассы организации суммы денежных средств работникам под отчет на хозяйственные и прочие расходы;

2. При возврате неиспользованной подотчетной суммы:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— внесены (возвращены) в кассу неиспользованные суммы денежных средств работниками организации, полученные ими под отчет, на хозяйственные и прочие расходы;

3. При возврате перерасхода подотчетной суммы:

ДЕБЕТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами» КРЕДИТ 50 «Касса»

— погашена задолженность работникам по перерасходу (согласно расчетным документам) подотчетной суммы денежных средств из кассы организации.

На израсходованные суммы подотчетное лицо представляет авансовый отчет (форма № АО-1) с приложением к нему расчетных документов. Бухгалтер вправе удержать из заработной платы задолженность подотчетных лиц по суммам, не указанным в авансовом отчете. Удержание из заработной платы работников невозвращенной подотчетной суммы отражается следующими бухгалтерскими проводками:

ДЕБЕТ 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— отражена задолженность работнику организации по невозвращенной им неиспользованной (или документально неподтвержденной) подотчетной суммы;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

— возмещена (погашена) из заработной платы работника невозвращенная сумма (часть суммы), полученная им под отчет.

Если сумма задолженности подотчетного лица не может быть удержана из заработной платы, то она учитывается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

При приобретении (покупке) товаров (тары) через подотчетных лиц право собственности на товары переходит к покупателю в общем порядке в момент передачи ценностей.

Приобретение (покупка) товаров (тары) через подотчетных лиц отражается следующими бухгалтерскими записями:

1. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) с НДС;

2. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) с НДС;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– оприходованы на склад(ы) товары (тара) по фактической (покупной) стоимости с НДС;

3. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются организацией-покупателем по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете.



ПРИМЕР Работнику организации были выданы денежные средства в сумме 12 000 руб. на закупку товаров. Работником были приобретены следующие товары на оптовом рынке:

товар «А» в количестве 50 единиц по цене 80 руб. за единицу;

товар «Б» в количестве 80 единиц по цене 75 руб. за единицу;

товар «В» в количестве 40 единиц по цене 50 руб. за единицу.

Организация ведет учет товаров по стоимости приобретения.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент выдачи денег под отчет:

ДЕБЕТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами» КРЕДИТ 50 «Касса»

– 12 000 руб. – отражена авансовая выдача денежных средств на закупку товаров;

б) в момент приемки товара (предоставления авансового отчета):

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– 4000 руб. (80 руб. × 50 единиц) – отражена покупная стоимость товара «А», приобретенного работником организации;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– 6000 руб. (75 руб. × 80 единиц) – отражена покупная стоимость товара «Б», приобретенного работником организации;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– 2000 руб. (50 руб. × 40 единиц) – отражена покупная стоимость товара «В», приобретенного работником организации.

Для отражения факта приобретения (покупки) товаров (тары) через подотчетных лиц для реализации (продажи) с НДС в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) без НДС;

2. В момент оприходования товаров, если их поступление организация-покупатель отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара (тары) без НДС;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— оприходованы на склад (ы) товары (тара) по фактической (покупной) стоимости без НДС;

3. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются организацией-покупателем по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете;

4. При отражении НДС по оприходованным (принятым на учет) товарам:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным товарам (таре);

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам;

5. При оплате товаров продавцу:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— списана сумма произведенных расходов по приобретению товаров на расчеты с подотчетными лицами.



ПРИМЕР Организацией-покупателем у организации-продавца был приобретен товар «А» стоимостью 23 600 руб., включая НДС 18% — 3600 руб. Товар «А» был приобретен покупателем за наличный расчет с оплатой суммы покупки через подотчетного лица. Организация-покупатель ведет учет товаров по стоимости приобретения.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) в момент выдачи денег под отчет:

ДЕБЕТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами» КРЕДИТ 50 «Касса»

— 23 600 руб. — отражена авансовая выдача денежных средств на закупку товара «А»;

б) в момент приемки товара «А» (предоставления авансового отчета):

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 20 000 руб. (23 600 — 3600) — отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 3600 руб. — начислен НДС по приобретенному товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 3600 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А»;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– 23 600 руб. – отражена оплата товара «А» продавцу.

Приобретение (покупка) товаров у российских поставщиков по договору комиссии

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ).

Комиссионером могут не только продаваться товары комитента, но и приобретаться для последнего какие-либо ценности. При этом, чаще всего, товар может поступать на склад комиссионера и впоследствии передается им комитенту, либо получателем товара является непосредственно комитент.

Вещи, приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего (п. 1 ст. 996 ГК РФ). К комиссионеру не переходит право собственности на приобретаемые им товары. Оно переходит от российского поставщика к российскому комитенту-покупателю товара согласно договорам купли-продажи, заключенных комиссионером от своего имени на закупку товаров, не принадлежащих ему на праве собственности.

По исполнению поручения организация (комиссионер) обязана представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии (ст. 999 ГК РФ).

Комиссионер отвечает перед комитентом за недостачу или порчу находящегося у него имущества комитента (п. 1 ст. 998 ГК РФ).

Организация (комиссионер) имеет право на вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии (п. 1 ст. 991 ГК РФ).

Комиссионное вознаграждение является выручкой комиссионера от реализации (оказания) услуг российскому комитенту. Поступления, связанные с оказанием услуг, являются доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). Выручка принимается к учету (при наличии условий, предусмотренных пунктом 12 ПБУ 9/99 в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, определяемых исходя из цены, установленной договором между комиссионером и комитентом (п. 6 ПБУ 9/99)).

Реализацией признается возмездное оказание услуг организацией или индивидуальным предпринимателем другому лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Объектом налогообложения по НДС являются операции по реализации услуг на территории РФ (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговая база по НДС определяется при осуществлении предпринимательской деятельности по договорам комиссии, поручения либо агентских договоров – как сумма дохода, полученная ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров (п. 1 ст. 156 НК РФ).

Момент определения налоговой базы по НДС и возникновения обязанности по его уплате в бюджет для налогоплательщиков-организаций определяется как день оказания услуг (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Порядок отражения в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете организации-комиссионера делаются следующие записи:

1. При получении денежных средств от комитента:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена сумма денежных средств, полученных комиссионером от российского комитента для оплаты договора комиссии, включая сумму на возмещение расходов по исполнению этого договора и суммы комиссионного вознаграждения;

2. При получении товаров от поставщика:

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— приняты на забалансовый учет товары, приобретенные для комитента по ценам, предусмотренным приемо-сдаточными актами;

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма кредиторской задолженности российского поставщика, связанная с исполнением договора комиссии;

3. При оплате товаров поставщику и других расходов за счет комитента:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражено перечисление денежных средств для оплаты поставщику товаров;

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены суммы расходов за счет комитента, связанные с исполнением договора комиссии;

4. При отгрузке товаров комитенту:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— списаны с забалансового учета товары, переданные комитенту;

5. При отражении комиссионного вознаграждения:

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90 «Продажи» (91-1 «Прочие доходы»)

— отражена сумма комиссионного вознаграждения, включая НДС с этой суммы;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» (91-2 «Прочие расходы») КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации посреднических услуг;

6. При возврате комитенту остатка неиспользованных денежных средств:

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражен остаток неиспользованных комиссионером рублевых средств, возвращенных российскому комитенту в порядке перерасчета.

В бухгалтерском учете организации-комитента делаются следующие записи:

1. При перечислении денежных средств комиссионеру:

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражены суммы денежных средств (авансов), перечисленных комиссионеру на покрытие его расходов, связанных с исполнением договора комиссии;

2. При получении товаров от комиссионера:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров», 41 «Товары» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены суммы погашенной дебиторской задолженности российскому комиссионеру, связанные с исполнением договора комиссии;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров», 41 «Товары» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены суммы расходов комиссионера, связанные с приобретением товаров и подлежащие возмещению за счет комитента, и комиссионное вознаграждение комиссионеру;

3. При отражении НДС по оприходованным (принятым на учет) товарам и по расходам комиссионера:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»**КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным товарам с учетом расходов по их приобретению;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам;

4. При возврате комиссионером остатка неиспользованных денежных средств:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражен остаток неиспользованных комиссионером рублевых средств, возвращенных российскому комитенту в порядке перерасчета.

Приобретение (покупка) товаров у иностранных поставщиков

При приобретении товаров за плату, цены, указанные в договоре или расходных документах поставщика, признаются фактической себестоимостью товаров (п. 5 ПБУ 5/01).

Оценка товаров, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия товаров к бухгалтерскому учету (п. 15 ПБУ 5/01). Пересчет стоимости этих активов в связи с изменением курсов валют не производится.

Приемка на баланс импортных товаров, находящихся в пути, отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. При оприходовании товаров, право собственности на которые перешло к импортеру:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»**КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте»**

— принята на баланс в рублевом эквиваленте (руб./экв.) транспортная партия импортного товара, находящегося в пути по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату перехода права собственности импортируемого товара (совершения операции в иностранной валюте, в результате которой они приняты к бухгалтерскому учету);

2. При погашении задолженности иностранному поставщику по импортным товарам:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте» КРЕДИТ 52 «Валютные счета»

— отражена оплата иностранному поставщику задолженности по приобретенным у него товарам временно в валюте расчетов и в рублевом эквиваленте (руб./экв.) по курсу ЦБ РФ на дату погашения долга (фактического перечисления платежа);

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена по курсу ЦБ РФ положительная курсовая разница по счету 60 с момента возникновения задолженности по контракту (или даты последней переоценки), до момента погашения долга с валютного счета;

или делается другая запись –

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте»

— отражена по курсу ЦБ РФ отрицательная курсовая разница по счету 60 с момента возникновения задолженности по контракту (или даты последней переоценки), до момента погашения долга с валютного счета.

Приемка на баланс находящихся в пути импортных товаров по предоплате, выданной иностранным поставщикам в валюте, отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. При отражении суммы аванса (предоплаты), перечисленного иностранному поставщику:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным в валюте» КРЕДИТ 52 «Валютные счета»

— отражена задолженность иностранному поставщику по авансам (предоплате), перечисленным организацией под поставку товаров одновременно в валюте расчетов и в рублевом эквиваленте (руб./экв.) по курсу ЦБ РФ на дату фактического перечисления платежа (совершения операции в иностранной валюте);

2. При оприходовании товаров, право собственности на которые перешло к импортеру:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным в валюте» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена по курсу ЦБ РФ положительная курсовая разница по счету 60 с момента возникновения задолженности по контракту (или даты последней переоценки), до момента погашения долга;

или делается другая запись –

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным в валюте»

— отражена по курсу ЦБ РФ отрицательная курсовая разница по счету 60 с момента возникновения задолженности по контракту (или даты последней переоценки), до момента погашения долга;

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным в валюте»

— принята на баланс в рублевом эквиваленте (руб./экв.) транспортная партия импортного товара, находящегося в пути по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату перехода права собственности импортируемого товара (совершения операции в иностранной валюте, в результате которой они приняты к бухгалтерскому учету);

3. При отражении задолженностей по расчетам с поставщиком:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным в валюте» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям в валюте»

— отражена задолженность по недоплате предоплаты иностранному поставщику одновременно в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте (руб./экв.) по курсу ЦБ РФ на дату оприходования (совершения операции в иностранной валюте);

или делается другая запись –

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям в валюте» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по авансам выданным в валюте»

— отражена задолженность по переплате предоплаты иностранному поставщику одновременно в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте (руб./экв.) по курсу ЦБ РФ на дату оприходования (совершения операции в иностранной валюте).

Фактическая стоимость материальных ценностей формируется с учетом расходов, связанных с их приобретением (п. 5 ПБУ 5/01). При осуществлении внешнеторговых операций к расходам, включаемым в стоимость товара, относятся:

таможенные платежи декларируемой партии импортных товаров;
услуги таможенного брокера, при привлечении его для таможенной очистки товаров;
расходы, связанные с осуществлением валютного контроля, оформлением паспорта сделки в уполномоченном банке;

расходы на оплату вознаграждения банку, связанные с приобретением валюты для оплаты договоров по поставке материально-производственных запасов и т. п., если организация в бухгалтерском учете отражает использование валюты на приобретение конкретных материальных ценностей;

проценты к уплате по кредитам (займам), полученным для финансирования сделки, связанной с приобретением товаров;

расходы, связанные с доставкой импортных товаров российскими и (или) иностранными перевозчиками на склад(ы) покупателя и другие расходы, если они включаются в себестоимость товаров.

В фактическую стоимость приобретения товаров не включаются НДС и иные возмещаемые налоги, кроме sluчаев, предусмотренных законодательством РФ (п. 6 ПБУ 5/01).

Сумма дополнительных расходов, включаемых в фактическую стоимость товаров, может распределяться следующими способами:

пропорционально сумме товаров;
пропорционально количеству товара.

Порядок распределения дополнительных расходов должен быть отражен в учетной политике организации. Для разных видов товаров или способов их доставки может быть разработана своя методика распределения таких расходов.

В бухгалтерском учете дополнительные расходы, связанные с оформлением паспорта сделки, отражаются следующими проводками:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражена комиссия банка за оформление паспорта сделки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по комиссии банка.

Если организация в бухгалтерском учете отражает использование валюты на приобретение конкретных материальных ценностей, то дополнительные расходы, связанные с комиссией банка за покупку валюты, отражаются проводкой:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражена комиссия банка за покупку валюты в составе затрат, связанных с приобретением конкретных материальных ценностей.

Дополнительные расходы, связанные с перемещением импортных товаров, находящихся в пути, другие расходы, не вошедшие в контрактную стоимость и оплаченные импортером в иностранной валюте, отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами в валюте»

— отражены (начислены) транспортные расходы иностранного перевозчика и другие расходы, не вошедшие в контрактную стоимость, в рублевом эквиваленте (руб./экв.) по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции в иностранной валюте.

Таможенный сбор за оформление грузовой таможенной декларации, рассчитываемый в процентах от таможенной стоимости товара в рублях и иностранной валюте.

Дополнительные расходы, связанные с расчетом таможенных платежей декларируемой партии импортных товаров, в части таможенного сбора отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенной»

— отражен сбор за таможенное оформление в рублях. Таможенный сбор в рублях за оформление грузовой таможенной декларации включен (начислен) в первоначальную покупную стоимость товара;

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенной в валюте»

— отражен сбор за таможенное оформление в иностранной валюте одновременно в валюте платежей и в рублевом эквиваленте (руб./экв.) по курсу ЦБ РФ на дату прохождения таможи. Таможенный сбор в валюте за оформление грузовой таможенной декларации в рублевом эквиваленте включен (начислен) в первоначальную покупную стоимость товара.

Ввозная таможенная пошлина транспортной партии, рассчитываемая с учетом поправочного коэффициента, зависящего от страны происхождения товара.

Если страна происхождения товара относится к наиболее благоприятствуемой нации, то ставка ввозной таможенной пошлины используется без поправочного коэффициента.

Если страна происхождения товара не определена или относится к благоприятствуемой нации, применяется повышающий поправочный коэффициент.

Если страна происхождения товара относится к развивающимся странам или к схеме тарифных преференций РФ, применяется понижающий поправочный коэффициент.

Если для товаров установлены адвалорные ставки (процентная доля расчетной базы), сумма пошлины рассчитывается в процентной доле от таможенной стоимости декларируемого вида товаров или указывается непосредственно (для товаров со специфическими ставками, например, алкогольной продукции).

Дополнительные расходы, связанные с расчетом таможенных платежей декларируемой партии импортных товаров, в части ввозной таможенной пошлины отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенной»

— включена (начислена) в первоначальную покупную стоимость товара ввозная таможенная пошлина декларируемой транспортной партии, оплачиваемая (подлежащая уплате) в рублях (для товаров, облагаемых пошлинами);

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенной в валюте»

— включена (начислена) в первоначальную покупную стоимость товара в рублевом эквиваленте (руб./экв.) ввозная таможенная пошлина декларируемой транспортной партии, оплачиваемая (подле-

жащая уплате) в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ на дату прохождения таможи (для товаров, облагаемых пошлинами).

Таможенный НДС рассчитывается (в общем случае) по формуле:

$$H = (C + П + A) \times N/100\%,$$

где Н – сумма НДС,

С – таможенная стоимость ввозимого товара,

П – сумма ввозной таможенной пошлины,

А – сумма акциза,

Н – ставка налога на добавленную стоимость.

В данной формуле налоговая база по НДС определяется как сумма (п. 1 ст. 160 НК РФ):

таможенной стоимости ввозимых товаров;

подлежащей уплате таможенной пошлины;

подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ (п. 3 ст. 160 НК РФ).

Сумма НДС (по попадающим под налогообложение НДС товарам) взимается одновременно с таможенными платежами по установленным ставкам и в первоначальную цену товара не включается.

Дополнительные расходы, связанные с расчетом таможенных платежей декларируемой партии импортных товаров, в части таможенного НДС отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 19-4 «Налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам по ввозимым товарам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможей»

– отражен таможенный НДС (для товаров, подлежащих налогообложению НДС) декларируемой транспортной партии, оплачиваемый (подлежащий уплате) в рублях;

или делается другая запись –

ДЕБЕТ 19-4 «Налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам по ввозимым товарам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможей в валюте»

– отражен таможенный НДС (для товаров, подлежащих налогообложению НДС) в рублевом эквиваленте (руб./экв.) декларируемой транспортной партии, оплачиваемый (подлежащий уплате) в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ на дату прохождения таможи;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-4 «Налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам по ввозимым товарам»

– принят к вычету из бюджета НДС, уплаченный при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ.

Приемка (оприходование) импортных товаров, поступающих от иностранных поставщиков на товарный(ые) склад(ы) в оптовой торговле, отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по расходам по доставке партии(й) импортных товаров российскими перевозчиками на склад(ы) покупателя с таможенного склада и других расходов, если они включены в себестоимость товаров;

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены (начислены) расходы без НДС по доставке партии(й) импортных товаров российскими перевозчиками на склад(ы) покупателя с таможенного склада и другие расходы, если они включены в себестоимость товаров;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

— оприходована на склад(ы) транспортная(ые) партия(и) импортных товаров по фактической стоимости их приобретения без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам.

В зависимости от принятой предприятием организации учета формирование фактической стоимости приобретенных импортных товаров может быть отражено без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» непосредственно на счете 41 «Товары». В этом случае к счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

«Товары в пути» — для учета первоначальной (контрактной) стоимости импортного товара. При поступлении товаров на склад(ы) они списываются с этого субсчета на субсчет 41-1 «Товары на складах»;

«Дополнительные расходы» — для учета прочих расходов, включаемых в первоначальную стоимость товаров.

При отгрузке (реализации) товаров в этом случае необходимо списывать как основную часть их стоимости со счета 41-1 «Товары на складах», так и приходящуюся на отгруженные товары долю дополнительных расходов с субсчета «Дополнительные расходы».

Расходы, связанные с приобретением, но не включаемые в стоимость товаров, могут учитываться на счетах: 44 «Расходы на продажу»; 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете списание на издержки обращения расходов по доставке партии(й) импортных товаров российскими перевозчиками на товарный(ые) склад(ы) в оптовой торговле отражается следующими проводками:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены (начислены) расходы без НДС по доставке партии(й) импортных товаров российскими перевозчиками до центральных складов (баз) покупателя с таможенного склада, если они включены в состав расходов на продажу в организации торговли;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «Налог на добавленную стоимость по выполненным работам (услугам) сторонних организаций» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по расходам по доставке партии(й) импортных товаров российскими перевозчиками до центральных складов (баз) покупателя с таможенного склада и других затрат, если они включены в состав расходов на продажу в организации торговли;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «Налог на добавленную стоимость по выполненным работам (услугам) сторонних организаций»

— принят к вычету из бюджета НДС по расходам, связанным с доставкой импортных товаров.



ПРИМЕР Организация заключила контракт на импорт товаров с иностранным поставщиком. Сумма контракта составляет 10 000 евро. Стоимость доставки товара российским перевозчиком составила: до

границы РФ – 80 000 руб.; по территории РФ – 11 800 руб, включая НДС 18% – 1800 руб. Курс евро, установленный ЦБ РФ, составил на дату:

перехода права собственности на товар – 31,70 руб./евро;

оплаты – 31,75 руб./евро;

предъявления ГТД – 32,10 руб./евро.

Стоимость услуг таможенного брокера составила 4720 руб., включая НДС 18% – 720 руб. Организация в бухгалтерском учете не отражает использование валюты на приобретение конкретных материальных ценностей.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

а) при отражении оформления паспорта сделки. Уполномоченным банком взыскана комиссия в сумме 472 руб., включая НДС 18% – 72 руб.:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 400 руб. (472 – 72) – отражена комиссия банка за оформление паспорта сделки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 72 руб. – начислен НДС по комиссии банка;

б) при принятии товара к учету:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте»

– 317 000 руб. (10 000 евро × 31,70 руб./евро) – на дату перехода права собственности товар принят на баланс в качестве импортных товаров, находящихся в пути;

в) при погашении задолженности иностранному поставщику:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте» КРЕДИТ 52 «Валютные счета»

– 317 500 руб. (10 000 евро × 31,75 руб./евро) – оплачены товары иностранному поставщику;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в валюте»

– 500 руб. (317 500 – 317 000) – отражена отрицательная курсовая разница по счету 60;

г) при отражении услуг перевозчика по доставке товара до границы РФ:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 80 000 руб. – отражены расходы по доставке товара до границы РФ;

д) при отражении таможенных платежей. В соответствии с ГТД таможенная стоимость товара при ввозе его на таможенную территорию РФ определена в сумме 321 000 руб. (10 000 евро × 32,10 руб./евро):

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможней»

– 32 100 руб. (321 000 руб. × 10%) – отражена таможенная пошлина по ставке 10%;

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможней»

– 321 руб. (321 000 руб. × 0,1%) – отражены таможенные сборы 0,1% в рублях;

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенной в валюте»

– 160.5 руб. = 5 евро (10 000 евро × 0,05%) – отражены таможенные сборы 0,05% в иностранной валюте;

ДЕБЕТ 19-4 «Налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам по ввозимым товарам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с таможенной»

– 63 558 руб. (321 000 руб. + 32 100 руб.) × 18% – отражен таможенный НДС 18%;

е) при отражении услуг таможенного брокера:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 4000 руб. (4720 – 720) – отражена стоимость услуг таможенного брокера;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 720 руб. – начислен НДС по услугам брокера;

ж) при отражении услуг перевозчика по доставке товара по территории РФ:

ДЕБЕТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 10 000 руб. (11 800 – 1800) – отражены расходы по доставке товара по территории РФ;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1800 руб. – начислен НДС по услугам перевозчика;

з) при принятии товаров на склад:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-4 «Формирование стоимости импортных материальных ценностей»

– 443 981.5 руб. (400 + 317 000 + 80 000 + 32 100 + 321 + 160.5 + 4000 + 10 000) – оприходованы товары по фактической стоимости.

Продажа товаров без использования склада продавца

Исполнение договора поставки (ст. 506 ГК РФ) предполагает как отгрузку (передачу) реализованных товаров покупателю непосредственно со склада(ов) организации-продавца, так и со склада(ов) других юридических лиц. В качестве такого юридического лица, со склада(ов) которого фактически будет осуществляться отгрузка проданного товара, выступает: поставщик организации-продавца; специализированная организация – товарный склад и другие лица.

Продажу товаров со склада(ов) других юридических лиц используют организации-продавцы, у которых отсутствуют собственные складские помещения, в случаях географического удобства, экономии транспортных расходов и т. п.

По договору хранения одна сторона (хранитель) обязуется хранить вещь, переданную ей другой стороной (поклажедателем), и возвратить эту вещь в сохранности (ст. 886 ГК РФ).

Договор хранения должен быть заключен в письменной форме, которая считается соблюденной, если принятие вещи на хранение удостоверено хранителем выдачей поклажедателю (п. 2 ст. 887 ГК РФ):

сохранной расписки, квитанции, свидетельства или иного документа, подписанного хранителем;

номерного жетона (номера), иного знака, удостоверяющего прием вещей на хранение, если такая форма подтверждения приема вещей на хранение предусмотрена законом или иным правовым актом либо обычна для данного вида хранения.

Хранитель обязан принять все предусмотренные договором хранения меры для того, чтобы обеспечить сохранность переданной на хранение вещи в течение обусловленного договором хранения срока или до востребования ее поклажедателем (ст. 889 и 891 ГК РФ). Хранитель получает вознаграждение за услуги по хранению товаров с учетом расходов, связанных с их хранением (ст. 896 и 897 ГК РФ).

Хранитель не вправе без согласия поклажедателя пользоваться переданной на хранение вещью и предоставлять возможность пользования ею третьим лицом, кроме случаев обеспечения ее сохранности (ст. 892 ГК РФ).

Если договором хранения не предусмотрено иное, хранитель не вправе без согласия поклажедателя передавать вещь на хранение третьему лицу, за исключением случаев, когда он вынужден к этому силою обязательств в интересах поклажедателя и лишен возможности получить его согласие. О передачи вещи на хранение третьему лицу хранитель обязан незамедлительно уведомить поклажедателя (ст. 895 ГК РФ).

Хранитель отвечает за утрату, недостачу или повреждение вещей, принятых на хранение (п. 1 ст. 901 ГК РФ). Поклажедатель обязан возместить хранителю убытки, причиненные свойствами сданной на хранение вещи, если хранитель, принимая вещь на хранение, не знал и не должен был знать об этих свойствах (ст. 903 ГК РФ).

Если в качестве хранителя товаров выступает организация-поставщик товаров, то после перехода права собственности на товары к организации-продавцу в соответствии с условиями договора поставщик продолжает хранить их у себя на складе(ах) до распоряжения организации-продавца об их отгрузке (передаче) третьему лицу согласно договору поставки, заключенному между организацией-продавцом и третьим лицом.

Если в качестве хранителя товаров выступает организация-товарный склад, то после перехода права собственности на товары к организации-продавцу эти товары хранятся на складе(ах) специализированной организации-товарного склада до распоряжения организации-продавца об их отгрузке (передаче) третьему лицу согласно договору поставки, заключенному между организацией-продавцом и третьим лицом.

Между организацией-продавцом и специализированной организацией – товарным складом заключается договор на услуги складского хранения.

По договору складского хранения товарный склад (хранитель) обязуется за вознаграждение хранить товары, предоставленные ему товаровладельцем (поклажедателем), и возвратить эти товары в сохранности (п. 1 ст. 907 ГК РФ). Вознаграждение, которое может получить хранитель, не связано с деятельностью по продаже товаров.

При хранении товаров на складе(ах) поставщика или у специализированной организации – товарного склада организация-продавец не лишается права собственности на данные товары (п. 2 ст. 209 ГК РФ). Переданные на хранение ценности остаются собственностью поклажедателя и отражаются у него на балансе.

Факт отгрузки (передачи) товара покупателю со склада(ов) третьих лиц (поставщика, организации – товарного склада) представляет собой факт передачи права собственности на реализованные товары от продавца к покупателю.

Согласно договору поставки товары могут оплачиваться покупателем либо после их отгрузки ему со склада(ов) третьего лица, либо до их отгрузки.

В договоре поставки момент перехода права собственности на товары от продавца к покупателю может быть определен как момент передачи ценностей или как иной момент, в частности, как момент оплаты товаров.

Хранение на товарном складе

Товарным складом признается организация, осуществляющая в качестве предпринимательской деятельности хранение товаров и оказывающая связанные с хранением услуги (п. 1 ст. 907 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено договором складского хранения, товарный склад обязан (ст. 909 и 911 ГК РФ): при приеме товаров на хранение и при возврате произвести осмотр товаров и определить их количество (число единиц или товарных мест либо меру – вес, объем) и внешнее состояние;

предоставлять товаровладельцу во время хранения возможность осматривать товары или их образцы, брать пробы и принимать меры, необходимые для обеспечения сохранности товаров.

Передача товаров хранителю оформляется актом о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (форма № МХ-1), а их возврат поклажедателю – актом о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение (форма № МХ-3).

В бухгалтерском учете хранителя делаются следующие записи:

1. При приеме товарно-материальных ценностей на ответственное хранение:

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– приняты на ответственное хранение товарно-материальные ценности в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах;

2. При возвращении товарно-материальных ценностей с ответственного хранения:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— списана стоимость возвращенных товарно-материальных ценностей, находившихся у организации — товарного склада на ответственном хранении с указанного забалансового счета;

3. В случае передачи товарно-материальных ценностей, полученных хранителем, третьему лицу:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— списана стоимость товарно-материальных ценностей, переданных организацией — товарным складом третьему лицу с указанного забалансового счета;

ДЕБЕТ 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

— отражен факт наличия ответственности за сохранность товарно-материальных ценностей, переданных третьему лицу.

Товарный склад выдает в подтверждение принятия товара на хранение один из следующих складских документов (ст. 912 ГК РФ):

1. Двойное складское свидетельство, состоящее из двух частей складского свидетельства и залогового свидетельства (варранта), делимых друг от друга. Реквизиты двойного складского свидетельства должны соответствовать требованиям статьи 913 ГК РФ. Складское и залоговое свидетельства могут передаваться вместе или порознь (ст. 915 ГК РФ);

2. Простое складское свидетельство. Реквизиты простого складского свидетельства должны соответствовать требованиям статьи 917 ГК РФ;

3. Складскую квитанцию, удостоверяющую передачу товарно-материальных ценностей поклажедателя на товарный склад по договору на хранение, предусматривающее возврат ценностей хранителем по складской квитанции в установленный срок. Одной складской квитанцией может оформляться выдача всего количества товара, принятого на хранение. При хранении (дроблении) партий товаров составляется договор на хранение и складская квитанция на каждую партию, оформляются акт о возврате товара, сданного на хранение, и акт о приеме-передаче, оставшегося на хранении товара.

Если реквизиты складских свидетельств не соответствуют требованиям статей 913 и 917 ГК РФ, такие свидетельства могут рассматриваться только в качестве письменных доказательств хранения товаров на складе.

Каждая из двух частей двойного складского свидетельства и простое складское свидетельство являются ценными бумагами. При передаче этих документов необходимо составлять акты приема-передачи. Товар, принятый на хранение по этим документам, может быть в течение его хранения предметом залога (п. 3 и 4 ст. 912 ГК РФ).

ГК РФ предусмотрены следующие права держателей складского и залогового свидетельств (ст. 914 ГК РФ):

держатель складского и залогового свидетельств имеет право распоряжения хранящимся на складе товаром в полном объеме;

держатель складского свидетельства, отделенного от залогового свидетельства, вправе распоряжаться товаром, но не может взять его со склада до погашения кредита, выданного по залоговому свидетельству;

держатель залогового свидетельства, иной, чем держатель складского свидетельства, имеет право залога на товар в размере выданного по залоговому свидетельству кредита и процентов по нему.

Простое складское свидетельство является формой договора о складском хранении. При его выдаче товарным складом собственнику товара (поклажедателя) не требуется заключение отдельного договора на хранение. Поклажедатель выполняет свои обязательства по отгрузке (передаче) товаров по договору поставки предоставлением покупателю простого складского свидетельства. Передача покупателю простого складского свидетельства должна быть закреплена в договоре поставки и оформлена актом приема-передачи. К передаче вещи приравнивается передача товаросопроводительных документов на нее (п. 3 ст. 224 ГК РФ). На основании акта приема-передачи у поставщика (поклажедателя) и покупателя составляются бухгалтерские записи по отражению операций купли-продажи товаров.

При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по НДС по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства (п. 7 ст. 167 НК РФ).

Операции с простым складским свидетельством отражаются в бухгалтерском учете собственника товара (поклажедателя) следующими записями:

1. В момент принятия товара на хранение товарным складом:

ДЕБЕТ 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

– получено простое складское свидетельство в подтверждение принятия товара на хранение;

2. В момент реализации товара со склада хранителя (передачи покупателю простого складского свидетельства):

КРЕДИТ 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

– передано полученное от хранителя простое складское свидетельство покупателю товара.

Передача собственником (поклажедателем) простого складского свидетельства в залог означает передачу им в залог самого товара.

Хранение товарно-материальных ценностей на складах с оформлением двойного складского свидетельства может сопровождаться выдачей их поклажедателю по частям. При этом в обмен на первоначальные свидетельства выписываются новые свидетельства на товар, оставшийся на складе (п. 4 ст. 916 ГК РФ).

По складским свидетельствам, по которым переданы залоговые свидетельства, поклажедатель может реализовать товар до момента возврата кредита, переложив обязательства по его погашению на нового держателя складского свидетельства.

Операции с двойным складским свидетельством отражаются в бухгалтерском учете собственника товара (поклажедателя) следующими записями:

1. В момент принятия товара на хранение товарным складом:

ДЕБЕТ 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

– получено двойное складское свидетельство в подтверждение принятия товара на хранение;

2. В момент получения кредита, выданного по залоговому свидетельству (варранту):

КРЕДИТ 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»

– отражена выдача банку варранта в обеспечение возврата полученного кредита;

ДЕБЕТ 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

– отражена сумма по переданному банку залоговому свидетельству одновременно с выдачей варранта;

3. В момент погашения кредита, выданного по залоговому свидетельству (варранту):

КРЕДИТ 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

– отражен возврат варранта банком;

4. При реализации товара со склада хранителя до момента погашения кредита, выданного по залоговому свидетельству (варранту):

КРЕДИТ 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»

– отражена передача складского свидетельства покупателю (новому держателю).

Продажа товаров собственником со склада поставщика и (или) товарного склада

Отражение в учете организации-продавца фактов реализации товаров со склада(ов) третьих лиц (поставщика, специализированной организации – товарного склада и т. п.) зависит от условий договора поставки.

УСЛОВИЕ 1. Реализация организацией-продавцом товаров с НДС покупателям по предоплате. Право собственности на товары переходит к покупателю в общем порядке – в момент передачи ценностей со склада(ов) третьего лица (поставщика, специализированной организации – товарного склада и т. п.).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг (п. 3 ПБУ 9/99).

С оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав начисляются суммы НДС, подлежащие уплате в бюджет (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Исключениями являются случаи, предусмотренные пунктом 13 статьи 167 и пунктом 9 статьи 154 НК РФ. В дальнейшем после отгрузки данных товаров (выполнения работ, оказания услуг) НДС, исчисленный с сумм полученной оплаты, подлежит вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ). При возврате полученной оплаты, исчисленный с нее НДС также подлежит вычету.

В соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость установлен следующий порядок:

получение денежных средств в виде предоплаты (аванса) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) оформляется составлением счетов-фактур и соответствующими записями в книге продаж;

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 в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы налога на добавленную стоимость.

При передаче товаров (их отгрузке организацией-продавцом) покупателю полностью или в соответствующей части погашается кредиторская задолженность организации-поставщика по полученному ею авансу.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. При получении предварительной оплаты от покупателя:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным»

— получен организацией-продавцом аванс (предоплата) от покупателя в счет предстоящих поставок товаров со склада(ов) третьих лиц;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— с суммы авансовых платежей (предоплат) удержан налог на добавленную стоимость;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— на суммы удержанного с авансовых платежей (предоплат) налога на добавленную стоимость уменьшена задолженность перед покупателем;

2. На момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена задолженность покупателю на продажную стоимость товаров с учетом всех налогов на основании документов на отгрузку товаров покупателю со склада(ов) третьих лиц и переходом права собственности на них к покупателю;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со склада(ов) третьих лиц;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана на себестоимость продаж фактическая (покупная) стоимость реализованных со склада(ов) третьих лиц товаров, по которым была признана выручка;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— сторнирован (возмещен) НДС по расчету, удержанный с суммы авансового платежа (предоплаты);

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «НДС с авансов полученных»

— восстановлен обратной записью НДС по расчету, удержанный с суммы авансового платежа (предоплаты);

или делается другая запись –

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 62-2 «Расчеты по авансам полученным»

– выполнена обратная запись по НДС после отгрузки товаров, под которые был получен аванс (предоплата).

УСЛОВИЕ 2. Реализация организацией-продавцом товаров с НДС на условиях последующей их оплаты покупателем. Право собственности на товары переходит к покупателю в общем порядке – в момент передачи ценностей со склада(ов) третьего лица (поставщика, специализированной организации – товарного склада и т. п.).

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. На момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражена задолженность покупателю на продажную стоимость товаров с учетом всех налогов на основании документов на отгрузку товаров покупателю со склада(ов) третьих лиц и переходом права собственности на них к покупателю;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со склада(ов) третьих лиц;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана на себестоимость продаж фактическая (покупная) стоимость реализованных со склада(ов) третьих лиц товаров, по которым была признана выручка;

2. При оплате товаров:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– погашена (оплачена) покупателем организации-продавцу задолженность по проданным ему товарам.

УСЛОВИЕ 3. Реализация организацией-продавцом товаров с НДС, при условии, что по договору поставки моментом перехода права собственности на товары к покупателю является их оплата до их фактической отгрузки (передачи) со склада(ов) третьего лица (поставщика, специализированной организации – товарного склада и т. п.). Право собственности на товары переходит к покупателю с момента перечисления денег.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. При получении предварительной оплаты от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– сумма фактически полученных организацией-продавцом денежных средств (предоплаты) от покупателя отражена в составе выручки от продаж. Оплата товаров означает переход к покупателю права собственности на товары;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со склада(ов) третьих лиц;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана на себестоимость продаж фактическая (покупная) стоимость товаров, право собственности на которые перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

– отражена стоимость товаров, права владения которыми перешли к покупателю на срок до их фактической отгрузки со склада(ов) третьих лиц, согласно договору поставки;

2. На момент фактической передачи (отгрузки) товаров покупателю:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— списана стоимость товаров после их фактической передачи (отгрузки) организации-покупателю со склада(ов) третьих лиц по договору поставки.

УСЛОВИЕ 4. Реализация организацией-продавцом товаров с НДС при условии, что по договору поставки право собственности на товары переходит к покупателю только после их оплаты. Отгруженные товары со склада(ов) третьего лица (поставщика, специализированной организации — товарного склада и т. п.) до их оплаты находятся в собственности организации-продавца.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

1. На момент передачи (отгрузки) товаров покупателю:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость отгруженных по договору товаров со склада(ов) третьих лиц. Отгрузка товаров не означает перехода к покупателю права собственности на товары;

2. При получении денег от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— сумма фактически поступивших организации-продавцу денежных средств в размере продажной стоимости товаров с учетом всех налогов отражена в составе выручки от продаж. Оплата товаров означает переход к покупателю права собственности на товары;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со склада(ов) третьих лиц;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45 «Товары отгруженные»

— списана на себестоимость продаж фактическая (покупная) стоимость товаров, право собственности на которые перешло к покупателю.

Операции по реализации товаров на условиях 3 и 4 могут быть также отражены в бухгалтерском учете с применением счетов учета расчетов.

Для этого у организации-продавца при отражении суммы фактически полученных денежных средств (предоплаты) от покупателя в составе выручки от продаж одновременно делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражено получение денежных средств от покупателя;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена выручка от продажи товаров в сумме полученных от покупателя денежных средств.

Передача (поступление) товаров по договору мены

При товарных операциях по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (глава 30 ГК РФ), если это не противоречит правилам главы 31 «Мена» ГК РФ. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и получателем товара, который она обязуется принять в обмен (ст. 567 ГК РФ).

Товары, переданные покупателю по меновой сделке, до получения от него причитающихся по договору ценностей продолжают оставаться собственностью организации-продавца. И, соответственно, полученные по договору мены товары до передачи причитающихся поставщикам ценностей не переходят в собственность приобретающей их организации (ст. 570 ГК РФ).

Передача права собственности на товары сторонним лицам признается реализацией товаров (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, если договором мены не установлено иное.

В случае неравноценного обмена по договору мены сторона, у которой цена товара ниже цены товара, получаемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах до или после исполнения обязанности по передаче товара (п. 2 ст. 568 ГК РФ), если иной порядок оплаты не предусмотрен договором. Договор мены не исключает, а только ограничивает денежные расчеты.

Расходы на передачу и принятие товара осуществляются той стороной, на которую договором возложены соответствующие обязанности.

Если по договору сроки передачи обмениваемых товаров не совпадают, к исполнению обязательства передать товар стороной, передающей его после передачи товара другой стороной, применяются правила о встречном исполнении обязательства.

Встречным признается исполнение обязательства одной из сторон, которое обусловлено исполнением своих обязательств другой стороной.

Если договором или законом не предусмотрено иное (ст. 328 ГК РФ):

в случае непредоставления обязанной стороной обусловленного договором исполнения обязательства либо наличия обязательств, очевидно свидетельствующих о том, что такое исполнение не будет произведено в установленный срок, сторона, на которой лежит встречное исполнение, вправе приостановить исполнение своего обязательства либо отказаться от исполнения этого обязательства и потребовать возмещения убытков;

если обусловленное договором исполнение обязательства произведено не в полном объеме, сторона, на которой лежит встречное исполнение, вправе приостановить исполнение своего обязательства или отказаться от исполнения в части, соответствующей непредоставленному исполнению;

если встречное исполнение обязательства произведено, несмотря на непредоставление другой стороной обусловленного договором исполнения своего обязательства, эта сторона обязана предоставить такое исполнение.

При осуществлении торговых операций:

на территории РФ обмен товарами оформляется договором мены, обмен работами (услугами) либо обмен товарами на работы (услуги) оформляется смешанным договором в соответствии со статьей 421 ГК РФ;

за пределами РФ обмен товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности оформляется внешнеторговым контрактом.

Бартерный договор является одним из вариантов договора мены и предусматривает равноценность (тождественность) обмена. При осуществлении бартерных сделок механизм денежно-финансовых расчетов не используется. Все операции по бартерной сделке, совершаемой в рамках одного договора (двустороннего договора мены), представляют собой движения двух товарных потоков – продаваемых и приобретаемых.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей) (п. 6.3 ПБУ 9/99):

полученных или подлежащих получению организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей);

переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку аналогичных товаров (ценностей), если организация не может установить стоимость полученных товаров (ценностей).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности (п. 6.3 ПБУ 10/99), а также фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных (п. 10 ПБУ 5/01) по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей):

переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей);

полученных или подлежащих получению организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организацией приобретаются аналогичные товары (ценности), если организация не может установить стоимость переданных товаров (ценностей).

Для целей налогообложения по товарообменным сделкам принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами меновой сделки (ст. 40 НК РФ).

При исчислении НДС, связанного с осуществлением меновых операций, необходимо учитывать, что при использовании налогоплательщиком собственного имущества в расчетах за приобретенные им товары, суммы налога, фактически уплаченные (причитающиеся к уплате) налогоплательщиком при приобретении указанных товаров и подлежащие, соответственно, предъявлению бюджету, исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации), переданного в счет их оплаты (п. 2 ст. 172 НК РФ).

Разница между суммой НДС, предъявленной поставщиком и исчисленной согласно условиям договора, и суммой НДС, которую организация имеет право принять к вычету, относится к прочим расходам.

Порядок отражения в бухгалтерском учете

Записи в бухгалтерском учете зависят от очередности отгрузки (передачи) товара.

Товарные операции по договору мены при условии, что организация исполнила первой свои обязательства, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1. В момент передачи (отгрузки) товаров до получения имущества от контрагента:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость переданных товаров по договору мены до получения от контрагента причитающегося по сделке имущества;

2. В момент получения (оприходования) товаров от контрагента по встречной поставке:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров», 41-1 «Товары на складах»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— покупная стоимость приобретенного товара без НДС отнесена на увеличение кредиторской задолженности контрагента;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— сумма НДС по приобретенным товарам отнесена на увеличение кредиторской задолженности контрагента;

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— продажная стоимость отгруженных товаров с учетом всех налогов отнесена на уменьшение кредиторской задолженности контрагента. Продажная стоимость переданных (реализованных) товаров отражена в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45 «Товары отгруженные»

— списана фактическая (покупная) стоимость ранее отгруженных (переданных) контрагенту товаров по договору мены.

Товарные операции по договору мены при условии, что контрагент исполнил первым свои обязательства, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1. В момент получения от контрагента товаров по меновой сделке до передачи (отгрузки) обмениваемых ценностей:

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— отражена стоимость полученных товаров от контрагента по договору до передачи соответствующего имущества в обмен;

2. В момент передачи (отгрузки) товаров контрагенту по договору мены:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— продажная стоимость отгруженных товаров с учетом всех налогов отнесена на увеличение дебиторской задолженности контрагента. Продажная стоимость переданных (реализованных) товаров отражена в составе выручки от продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров», 41-1 «Товары на складах»

КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— покупная стоимость приобретенного товара без НДС отнесена на уменьшение дебиторской задолженности контрагента;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— сумма НДС по приобретенным товарам отнесена на уменьшение дебиторской задолженности контрагента;

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— списана стоимость полученных товаров от контрагента по договору после передачи соответствующего имущества в обмен с указанного забалансового счета.

В случае равенства товарных потоков при отражении получения (оприходования) товаров от контрагента после отгрузки товаров по договору мены могут быть сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена доля реализации (отгрузки) обмениваемых товаров с НДС, приходящаяся на покупную стоимость приобретенного товара без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена доля реализации (отгрузки) обмениваемых товаров с НДС, приходящаяся на сумму НДС по приобретенным товарам;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах», 45 «Товары отгруженные»

— списана фактическая (покупная) стоимость отгруженных (переданных) контрагенту товаров по договору мены;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров.

Меновая (бартерная) сделка (взаимозачет по бартеру) может быть оформлена как зачет взаимных требований продавца и покупателя.

Гарантийный ремонт и обслуживание проданного товара

Продавец обязан передать покупателю товар, качество которого соответствует договору купли-продажи, а при отсутствии условий о качестве товара — пригодный для целей, для которых товар такого рода обычно используется (п. 1 и 2 ст. 469 и п. 1 ст. 470 ГК РФ).

По соглашению между продавцом и покупателем товар может быть передан с повышенными требованиями к качеству по сравнению с обязательными требованиями (п. 4 ст. 469 ГК РФ).

При продаже товара по образцу и (или) по описанию, товар, передаваемый покупателю, должен соответствовать образцу и (или) описанию (п. 3 ст. 469 ГК РФ).

Если договором купли-продажи предусмотрено предоставление продавцом гарантии качества товара, передаваемый товар должен соответствовать качеству в течение определенного времени, установленного договором (гарантийного срока). Гарантия качества товара распространяется и на все составляющие его части (комплектующие изделия) (п. 2 и 3 ст. 470 ГК РФ).

Исчисление гарантийного срока производится с момента передачи товара (комплектующего изделия) покупателю (п. 1 и 3 ст. 471 ГК РФ).

Гарантийный срок продлевается на время, в течение которого товар не мог использоваться покупателем из-за обнаруженных в нем недостатков, при условии извещения продавца о недостатках согласно статье 483 ГК РФ. Гарантийный срок не течет до устранения соответствующих обстоятельств продавцом (п. 2 ст. 471 ГК РФ).

На товар (комплектующее изделие), переданный продавцом взамен товара (комплектующего изделия), в котором в течение гарантийного срока были обнаружены недостатки (ст. 476 ГК РФ), устанавливается гарантийный срок той же продолжительности, что и на замененный, если иное не предусмотрено договором купли-продажи (п. 4 ст. 471 ГК РФ).

Продавец отвечает за недостатки товара, возникшие (ст. 476 ГК РФ):

до передачи товара покупателю или по причинам, возникшим до этого момента, если покупатель докажет это; после передачи товара покупателю, на который продавцом предоставлена гарантия качества, если продавец докажет это (нарушение покупателем правил использования и хранения товара, действия третьих лиц или непреодолимой силы и т. п.).

Сроки обнаружения недостатков проданного товара исчисляются (ст. 477 ГК РФ):

если не установлен гарантийный срок (срок годности) — в пределах двух лет со дня передачи товара покупателю или более длительного срока, устанавливаемого законом или договором. Срок для выявления недостатков товара при перевозке или отправке его по почте исчисляется со дня доставки товара в место его назначения;

если установлен гарантийный срок (срок годности) — в течение гарантийного срока. Если на комплектующее изделие установлен гарантийный срок меньшей продолжительности основного изделия — в течение гарантийного срока на основное изделие, а в случае большей продолжительности независимо от истечения гарантийного срока на основное изделие. Если гарантийный срок составляет менее двух лет, а недостатки обнаружены в пределах двух лет со дня передачи товара, продавец несет ответственность за недостатки, возникшие до передачи товара покупателю или по причинам, возникшим до этого момента, если покупатель докажет это.

Создание резерва на гарантийный ремонт и обслуживание

Резерв создается в отношении тех товаров (работ), по которым в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока (п. 2 ст. 267 НК РФ).

Резерв на гарантийный ремонт и обслуживание создается на дату реализации товаров, подлежащих гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Величина резерва определяется по каждой группе товаров в соответствии с требованиями статьи 267 НК РФ и зависит от времени, в течение которого организация реализует товары.

Предельный размер созданного резерва определяется как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. В случае, если налогоплательщик менее трех лет осуществляет реализацию товаров (работ) с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации (п. 3 ст. 267 НК РФ).



ПРИМЕР Организация торговли приняла решение о создании резерва на гарантийный ремонт и обслуживание реализуемого товара «А» в предстоящем году.

За предыдущие три года объем выручки от продаж товара «А» составил 100 000 000 руб. Фактические затраты на гарантийный ремонт товара «А» составили 2 000 000 руб.

В бухгалтерском учете делается следующий расчет:

$2\,000\,000 \text{ руб.} / 100\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 2\%$. При продаже товара «А» в предстоящем году организация торговли будет производить отчисления в резерв на гарантийный ремонт и обслуживание в размере 2% от суммы выручки реализованного товара «А» покупателям.



ПРИМЕР Доля фактически осуществленных организацией торговли расходов по гарантийному ремонту в объеме выручки от реализации товара «А» за предыдущие три года составила 2%.

Сумма выручки от реализации товара «А» за отчетный (налоговый) период составила 40 000 000 руб.

В бухгалтерском учете делается следующий расчет предельного размера созданного резерва:

$40\,000\,000 \text{ руб.} \times 2\% = 800\,000 \text{ руб.}$ На эту сумму будет уменьшена налогооблагаемая прибыль организации торговли.

Налогоплательщик, ранее не осуществлявший реализацию товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию товаров (работ) в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты. Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств с учетом срока гарантии (п. 4 ст. 267 НК РФ).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу, предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Применительно к бухгалтерскому учету товаров данный счет используется для создания резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

По кредиту счета отражается резервирование сумм по дебету – их расходование. Учет организуется в денежном выражении.

В бухгалтерском учете на сумму созданного резерва на гарантийный ремонт и обслуживание реализованных товаров, подлежащих гарантийному обслуживанию в организациях торговли, делается следующая запись:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

– включено в издержки обращения отчисление в резерв на гарантийный ремонт и обслуживание реализованных (на дату продажи) товаров, подлежащих гарантийному обслуживанию.



ПРИМЕР Продажная цена единицы товара «А» с НДС 18% составляет 23 600 руб. Учетная цена единицы товара «А» составляет 18 000 руб. При продаже товара «А» организация торговли производит отчисления в резерв на гарантийный ремонт и обслуживание в размере 2% от суммы выручки реализованного товара «А» покупателям. Покупателю был отгружен товар «А» в количестве 10 единиц.

В бухгалтерском учете организации торговли делаются следующие записи в момент передачи (отгрузки) товара «А»:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 236 000 руб. (23 600 руб. $\times$ 10 единиц) – отражена стоимость продажи товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 36 000 руб. (236 000 руб. $\times$ 18/118) – начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 180 000 руб. (18 000 руб. × 10 единиц) – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

– 4720 руб. (236 000 руб. × 2%) – отражено отчисление в резерв на гарантийный ремонт и обслуживание реализованного товара «А».

По истечении налогового периода размер созданного резерва корректируется исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за истекший период (п. 4 ст. 267 НК РФ).

Корректировка правильности образования и использования сумм по резерву отражается следующими бухгалтерскими проводками:

1. По излишне начисленным суммам:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

– сторнированы излишне начисленные суммы по резерву предстоящих расходов с издержек обращения в результате периодической (а на конец года обязательной) проверки данных смет, расчетов и т. п.;

2. При доначислении сумм:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

– доначислены суммы по резерву предстоящих расходов на издержки обращения в результате периодической (а на конец года обязательной) проверки данных смет, расчетов и т. п.

Сумма резерва, не полностью использованная в налоговом периоде, может быть перенесена налогоплательщиком на следующий налоговый период.

При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода. Если сумма вновь создаваемого резерва меньше суммы остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода (п. 5 ст. 267 НК РФ).

Списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы произведенных расходов на ремонт, разница между ними включается в состав прочих расходов (п. 5 ст. 267 НК РФ).

При прекращении продажи товаров (работ) с условием их гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания сумма ранее созданного и неиспользованного резерва включается в состав доходов по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (п. 6 ст. 267 НК РФ).

В бухгалтерском учете прекращение использования резерва отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– списан остаток суммы по резерву в прочие доходы организации по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Применение данного резерва выгодно для организаций, поскольку начисление расходов по отчислениям в резерв производится на дату реализации товаров (работ), т. е. до момента их реального возникновения.

Тара и упаковка

Если договором купли-продажи не определены требования к таре и упаковке, то товар должен быть затарен и (или) упакован обычным для такого товара способом, а при отсутствии такового способом, обеспечивающим сохранность товаров такого рода при обычных условиях хранения и транспортирования (п. 2 ст. 481 ГК РФ).

Если в установленном законом порядке предусмотрены обязательные требования к таре и (или) упаковке, то продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке, соответствующих этим обязательным требованиям (п. 3 ст. 481 ГК РФ).

Если товар, подлежащий затариванию и (или) упаковке, передается покупателю без тары и (или) упаковки либо в ненадлежащей таре и (или) упаковке, покупатель вправе потребовать от продавца затарить и (или) упаковать товар либо заменить ненадлежащую тару и (или) упаковку, если иное не вытекает из договора, существа обязательства или характера товара (п. 1 ст. 482 ГК РФ).

Если стоимость тары включается в продажную цену товара, то отпуск (расход) тары на упаковку товаров организацией торговли отражается следующей бухгалтерской записью:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-3 «Тара под товаром и порожня»
— списана фактическая себестоимость израсходованной тары на расходы на продажу организации-поставщика (продавца).

В бухгалтерском учете организации-покупателя поступившая от продавца тара отражается следующими проводками:

1. Если тара оплачена отдельно (сверх стоимости затаренного в нее товара):

ДЕБЕТ 41-3 «Тара под товаром и порожня» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
— отражена (начислена) учетная стоимость тары;

2. Если стоимость тары включена в цену товара:

ДЕБЕТ 41-3 «Тара под товаром и порожня» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»
— рыночная цена оприходованной тары с учетом ее физического состояния (цена возможного использования) отражена на финансовых результатах организации.

В документах на поставку товаров поставщиком могут быть обозначены различные условия поставки товаров в таре.



ПРИМЕР Организацией приобретены у поставщика товары в январе текущего года. В документах поставщика стоимость тары выделена отдельной строкой и составила 118 000 руб. Тара обозначена в сопроводительных документах поставщика в качестве возвратной, при этом НДС по таре не выделен (НДС по таре выделен отдельной строкой). В феврале текущего года организацией возвращена вся тара поставщику.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент оприходования тары:

ДЕБЕТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»
— 118 000 руб. — отражена стоимость тары, принятой от поставщика;

б) в момент передачи (отгрузки) тары:

КРЕДИТ 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»
— 118 000 руб. — списана стоимость тары, возвращенной поставщику.



ПРИМЕР Условия предыдущего примера. Тара не обозначена в сопроводительных документах поставщика в качестве возвратной, при этом НДС по таре выделен в сумме 18 000 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент оприходования тары:

ДЕБЕТ 41-3 «Тара под товаром и порожня» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 100 000 руб. (118 000 – 18 000) — отражена покупная стоимость тары без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 18 000 руб. – начислен НДС по приобретенной таре;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 18 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованной таре;

б) в момент передачи (отгрузки) тары:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 118 000 руб. – отражена стоимость продажи тары;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 18 000 руб. ($118\,000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с оборота по реализации тары;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-3 «Тара под товаром и порожня»

– 100 000 руб. – списана учетная стоимость реализованной тары.

Расходы на доставку проданных товаров

Порядок учета транспортных расходов определяется условиями заключенного договора с покупателем (письмо Минфина России от 10 марта 2005 г. № 03-03-01-04/1/103).

Если по условиям договора стоимость доставки не возмещается покупателем, а включена в продажную цену товара, то в бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена стоимость оказанных покупателю услуг по доставке;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по выполненным работам (услугам) сторонних организаций» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражен НДС со стоимости услуг транспортной организации.

Если по условиям договора стоимость доставки возмещается покупателем отдельно, то в бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена стоимость оказанных покупателю услуг по доставке.

В этом случае организация торговли выделяет стоимость доставки в накладной и счете-фактуре отдельной строкой, покупатель оплачивает доставку, а организация торговли перечисляет сумму доставки транспортной организации.



ПРИМЕР Организация-продавец реализовала по договору поставки организации-покупателю партию товара на общую сумму 236 000 руб. Для доставки реализованных товаров покупателю продавец воспользовался услугами транспортной организации.

Сумма транспортных расходов организации-продавца составила 11 800 руб., в том числе НДС 18% – 1800 руб. Стоимость доставки включена в продажную цену товара.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) при отражении задолженности покупателя:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»
– 247 800 руб. (236 000 + 11 800) – отражена реализация и доставка товара покупателю, согласно отгрузочным документам поставщика;

б) при отражении транспортных расходов:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 11 800 руб. – отражена доставка товара покупателю. Оформлен акт оказанных услуг;

ДЕБЕТ 19-5 «Налог на добавленную стоимость по выполненным работам (услугам) сторонних организаций» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 1800 руб. – начислен НДС со стоимости услуг по доставке согласно счету-фактуре;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-5 «Налог на добавленную стоимость по выполненным работам (услугам) сторонних организаций»

– 1800 руб. – принят к вычету НДС по услугам транспортной организации;

в) в момент поступления денежных средств от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 247 800 руб. – отражена оплата товара;

г) в момент перечисления денежных средств транспортной организации:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 11 800 руб. – отражена оплата услуг транспортной организации.



ПРИМЕР Условия предыдущего примера. Стоимость доставки не включена в продажную цену товара. В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) при отражении задолженности покупателя:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 236 800 руб. – отражена реализация товара покупателю согласно отгрузочным документам поставщика;

б) при отражении транспортных расходов:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 11 800 руб. – отражены услуги по доставке согласно товарно-транспортной накладной;

в) в момент поступления денежных средств от покупателя:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 247 800 руб. (236 000 + 11 800) – отражена оплата товара;

г) в момент перечисления денежных средств транспортной организации:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 11 800 руб. – отражена оплата услуг транспортной организации.

Регистрация фактов доставки крупногабаритной (иной) техники как платной, так и бесплатной, а также ее установки производится в специализированном журнале. С помощью журнала работники организации могут оперативно получать информацию о доставленных товарах, а также о тех товарах, доставка которых запланирована.

Расходы на доставку покупных товаров

Затраты на доставку приобретенных товаров являются разновидностью услуг сторонних организаций.

Организации торговли могут формировать стоимость товаров либо исходя непосредственно из стоимости их приобретения, а все дополнительные (транспортно-заготовительные) расходы, включать в состав издержек обращения, либо с учетом дополнительных (транспортно-заготовительных) расходов, связанных с приобретением этих товаров (ст. 320 НК РФ). Аналогичный порядок отражения транспортных расходов предусмотрен также п. 6 и п. 13 ПБУ 5/01. Выбранный вариант учета дополнительных расходов должен быть закреплён в учетной политике организации.

Включение транспортных расходов в фактическую стоимость каждого конкретного наименования товаров целесообразно использовать организациям с небольшой номенклатурой реализуемых товаров.

Если затраты на доставку включаются в фактическую стоимость приобретения товаров (тары), то в бухгалтерском учете организации-покупателя они отражаются следующими проводками:

1. Если поступление товарно-материальных ценностей организация отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) стоимость услуг сторонних организаций без НДС, связанных с доставкой партии(й) товаров на склад(ы) покупателя;

2. Если поступление товарно-материальных ценностей организация отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) стоимость услуг сторонних организаций без НДС, связанных с доставкой партии(й) товаров на склад(ы) покупателя;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» (41-3 «Тара под товаром и порожня»), 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— расходы по доставке включены в фактическую стоимость приобретенных и оприходованных товаров (тары);

3. При отражении НДС по услугам сторонних организаций:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по услугам сторонних организаций, связанных с доставкой партии(й) товаров на склад(ы) покупателя;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по расходам на доставку приобретенных и оприходованных товаров.

При формировании проводок по списанию произведенных затрат на доставку товаров происходит распределение расходов по видам номенклатуры приобретенных товаров пропорционально стоимости или количеству (массе, объему) приобретения товаров каждого вида.

Количество таких записей зависит от ассортимента приобретенных товаров.



ПРИМЕР Транспортной организацией была доставлена партия товаров на общую сумму 100 000 руб., в том числе:

товары «А» на сумму 50 000 руб.;

товары «Б» на сумму 30 000 руб.;

товары «В» на сумму 20 000 руб.

Сумма транспортных расходов составила 11 800 руб., в том числе НДС – 1800 руб. Организация-покупатель включает затраты на доставку в стоимость приобретения товаров. В качестве базы распределения расходов по доставке принята стоимость приобретения товаров каждого вида.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 5000 руб. $[50\,000 / 100\,000 \times (11\,800 - 1800)]$ – отражена доля транспортных расходов, приходящаяся на доставку товара «А»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 3000 руб. $[30\,000 / 100\,000 \times (11\,800 - 1800)]$ – отражена доля транспортных расходов, приходящаяся на доставку товара «Б»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 2000 руб. $[20\,000 / 100\,000 \times (11\,800 - 1800)]$ – отражена доля транспортных расходов, приходящаяся на доставку товара «В»;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1800 руб. – начислен НДС, связанный с доставкой партии товаров;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 1800 руб. – принят к вычету из бюджета НДС по расходам на доставку приобретенных и оприходованных товаров.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг, предназначен счет 44 «Расходы на продажу».

Если затраты на доставку включаются в состав расходов на продажу в организации торговли, то в бухгалтерском учете организации-покупателя они отражаются следующими проводками:

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) стоимость услуг сторонних организаций без НДС, связанных с доставкой партии(й) товаров на склад(ы) покупателя;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по выполненным работам (услугам) сторонних организаций» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по услугам сторонних организаций, связанных с доставкой партии(й) товаров на склад(ы) покупателя;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по выполненным работам (услугам) сторонних организаций»

– принят к вычету из бюджета НДС по принятым к учету расходам, связанным с доставкой приобретенных товаров.

При частичном списании издержек обращения подлежат распределению расходы на транспортировку (доставку) между проданным товаром и его остатком на конец месяца.

Для определения переходящего остатка издержек – транспортных расходов на начало месяца необходимо по среднему проценту вычислить остаток издержек на остаток товара в соответствии со статьей 320 НК РФ в следующем порядке:

1. Определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на все нереализованные товары на начало месяца и осуществленных в текущем месяце (остаток (дебетовое сальдо) на конец месяца по счету 44-1 «Издержки обращения» по статье «Транспортные расходы»);

2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость всех нереализованных товаров, в том числе и товаров отгруженных, право собственности на которые еще не перешло к покупателю;

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных (прямых) расходов (пункт 1) к стоимости товаров (пункт 2);

4. Определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Сумма транспортных расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций оптовой, мелкооптовой и розничной торговли, определяется как разница между суммой транспортных расходов, определенной в пункте 1, и суммой расходов, определенной в пункте 4.

Рассчитанная сумма издержек обращения за месяц, относящаяся к транспортным расходам, списывается в бухгалтерском учете на расходы от продаж записью по дебету счета 90-7 «Коммерческие расходы» и кредиту счета 44-1 «Издержки обращения».

Этот метод расчета транспортных расходов позволяет приблизить бухгалтерский учет к налоговому.

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, рекомендуется составлять данный расчет, если величина транспортно-заготовительных расходов, связанных с приобретением и доставкой товаров составляет более 10 процентов от общего объема выручки от продажи, а также при их неравномерном уровне в течение года.



ПРИМЕР Сумма транспортных расходов, включенных в состав издержек обращения организации оптовой торговли на конец месяца, составила 60 000 руб.

Остаток товаров на складе организации на конец месяца составил 2 000 000 руб.

В бухгалтерском учете за месяц были сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 1 000 000 руб. – списана учетная стоимость реализованных товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45 «Товары отгруженные»

– 100 000 руб. – списана учетная стоимость отгруженных по договорам товаров, право собственности на которые перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 200 000 руб. – списана учетная стоимость отгруженных по договорам товаров, право собственности на которые еще не перешло к покупателю;

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при расчете суммы списания транспортных расходов:

сумма реализованных товаров и остаток товара на конец месяца 3 300 000 руб. $(2\,000\,000 + 200\,000 + 1\,000\,000 + 100\,000)$;

средний процент издержек обращения – 0,018 $(60\,000 / 3\,300\,000)$;

остаток издержек на остаток товара – 39 600 руб. $[(2\,000\,000 \text{ руб.} + 200\,000 \text{ руб.}) \times 0,018]$;

сумма списания транспортных расходов – 20 400 руб. $(60\,000 - 39\,600)$;

б) при списании рассчитанной суммы транспортных расходов:

ДЕБЕТ 90-7 «Коммерческие расходы» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– 20 400 руб. – списаны транспортные расходы за отчетный месяц на расходы от продаж.

В бухгалтерском учете издержки обращения с включенными в их состав расходами на транспортировку (доставку) могут полностью по окончании месяца списываться на себестоимость проданных товаров (п. 9 ПБУ 10/99). В этом случае счет 44 «Расходы на продажу» не будет иметь переходящий остаток на конец месяца.

Ежемесячное полное списание издержек обращения на расходы может быть использовано организациями с небольшим объемом транспортных расходов, которые, в этом случае, можно не учитывать обособленно в составе издержек обращения.

Сверка состояния оприходования и расходования товарно-материальных ценностей

Сверка состояния движения ценностей проводится для выявления расхождений данных, отраженных на счетах бухгалтерского учета, и данных, содержащихся в отгрузочных (расходных) документах.

К основным параметрам сверки относятся:

1. Период сверки состояния движения ценностей;
2. Конкретные товарно-материальные ценности, по которым производится сверка;
3. Все первичные документы, по которым производятся оприходование и (или) расходование (отгрузка) конкретных товарно-материальных ценностей;
4. Бухгалтерские счета, по которым производится сверка состояния движения ценностей. К таким счетам относятся:

счет 07 «Оборудование к установке»;

счет 10 «Материалы»;

счет 41 «Товары»;

счет 43 «Готовая продукция» и др.

Результаты сверки состояния оприходования и расходования товарно-материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте, кроме незавершенного строительства, оформляются актом. В акте указываются:

наименование товарно-материальных ценностей, их характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

номер и наименование счета и субсчета учета товарно-материальных ценностей;

даты начала и конца сверки состояния движения ценностей;

наименования всех хозяйственных операций по приходу и (или) расходу (отгрузке) ценностей за период сверки и реквизиты всех приходно-расходных документов, являющихся основанием для проведения этих операций;

количество (объем) и фактическая стоимость всего количества оприходованных (полученных) или израсходованных (отгруженных) ценностей при проведении каждой хозяйственной операции;

сальдо по дебету в натуральном и стоимостном выражениях соответственно счета, субсчета учета товарно-материальных ценностей на дату начала и дату конца сверки;

обороты по дебету и (или) кредиту соответственно счета, субсчета учета товарно-материальных ценностей за период сверки в натуральном и стоимостном выражении и др.

Акт сверки составляется и подписывается работником бухгалтерии на основании проведенных хозяйственных операций по оприходованию и расходованию товарно-материальных ценностей.

Возврат товаров

Покупатель вправе отказаться от переданного (приобретенного) товара и от его оплаты, а если товар оплачен, потребовать возврата уплаченной денежной суммы в случаях, когда:

продавец не передает или отказывается передать покупателю относящиеся к товару принадлежности или документы, которые он должен передать в соответствии с законом, иными правовыми актами договором купли-продажи (ст. 464 ГК РФ);

если продавец передал в нарушение договора купли-продажи покупателю меньшее количество товара, чем определено договором (п. 1 ст. 466 ГК РФ);

при передаче продавцом предусмотренных договором купли-продажи товаров в ассортименте, не соответствующим договору или потребностям покупателя, если ассортимент не оговорен (ст. 467 и п. 1 ст. 468 ГК РФ);

в случае существенного нарушения требований к качеству товара (обнаружения неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, или выявляются неоднократно, либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) (п. 2 ст. 475 ГК РФ);

если продавец в разумный срок не выполнил требования покупателя о доукомплектовании товара (п. 2 ст. 480 ГК РФ);

передан товар без тары и (или) упаковки либо в ненадлежащей таре и (или) упаковке (п. 2 ст. 482 ГК РФ);

при отказе покупателя от оплаты переданных ему товаров по требованию продавца (п. 4 ст. 486, п. 3 ст. 488, п. 2 ст. 489 ГК РФ) и др.

Возврат товаров от покупателей

Учет товаров по стоимости приобретения. В бухгалтерском учете возврат товара, право собственности на который при отгрузке не перешло к покупателю, отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 45 «Товары отгруженные»

— выполнена обратная запись на сумму фактической (покупной) стоимости ранее отгруженных и возвращенных покупателем товаров. Уменьшена задолженность покупателя на счете 45 «Товары отгруженные» на сумму возвращенных им товаров.

Факт возврата товара, право собственности на который при отгрузке не перешло к покупателю, может быть также отражен другой записью:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— сторнирована сумма фактической (покупной) стоимости ранее отгруженных и возвращенных покупателем товаров. Уменьшена сторнированием задолженность покупателя на счете 45 «Товары отгруженные» на сумму возвращенных им товаров.

Факт возврата товара (с НДС), право собственности на который при отгрузке перешло к покупателю, на склад(ы) организации оптовой и (или) розничной торговли, не использующей счет 42 «Торговая наценка», отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. Если данная операция является приобретением товара (а для покупателя соответственно реализацией), то делаются записи аналогичные записям, отражающим закупку товаров (см. главу 2.4);

2. Если данная операция отражается корректировкой операций по реализации:

ДЕБЕТ 62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— выполнена корректировка оптового (розничного) товарооборота уменьшением (сторнированием) суммы выручки на продажную стоимость возвращенных покупателем товаров при наличии расходного документа — накладной или товарного чека. Если договор купли-продажи был заключен в условных единицах, то возврат товара произведен в учете по тому же курсу условной единицы, что и реализация;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— выполнена корректировка оптового (розничного) товарооборота уменьшением (сторнированием) себестоимости продаж, по которым была признана выручка реализованных товаров, на учетную стоимость возвращенных товаров на склад(ы) оптовой и (или) розничной торговли, не использующей счет 42 «Торговая наценка»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— уменьшена (сторнированием) задолженность бюджету на сумму НДС по возвращенным покупателем товарам.

Руководством организации-покупателя может быть предъявлена претензия поставщику (продавцу) или транспортной организации, доставившей груз, оформленная претензионным письмом. Письмо подписывается руководителем организации-покупателя.

В претензионном письме указываются:

сведения о заявителе и должнике (наименование организации, ее банковские реквизиты, почтовый адрес, номер телефона, факса, электронной почты и др.);

перечень документов поставщика и перевозчика с указанием их наименований, номеров и дат составления, на основании которых в адрес покупателя поступили товарно-материальные ценности;

номер и дата составления акта о приемке товаров формы № ТОРГ-2 или № ТОРГ-3 или материалов формы № М-7, являющихся юридическим основанием для предъявления претензии поставщику или транспортной организации, доставившей груз;

ссылка на соответствующее законодательство, подтверждающее законность предъявленной претензии;

требование заявителя с расчетом суммы претензии, если претензия подлежит денежной оценке;

другие сведения, необходимые для урегулирования спора.

К претензионному письму должны прилагаться первичные и другие документы, необходимые для удовлетворения предъявленной претензии.

В ответе на претензионное письмо указываются:

сумма признанной претензии. При частичном удовлетворении претензии обосновывается ее частичное непризнание со ссылкой на действующее законодательство;

номера и даты платежных документов, подтверждающих перечисление суммы признанной претензии;

способ и срок удовлетворения предъявленной претензии, если она не подлежит денежной оценке;

другие сведения, необходимые для урегулирования спора.

Конкретный порядок составления претензионного письма и ответа на него устанавливается организацией самостоятельно. При полном удовлетворении заявителю суммы предъявленной претензии, ответ на претензионное письмо может не составляться.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о суммах, предъявленных претензий поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям по недостаткам, простоям, браку, штрафам, пеням, неустойкам, ошибочно списанным (начисленным) суммам и т. п., предназначен субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям», открываемый к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По дебету субсчета отражаются суммы предъявленных претензий, по кредиту – их возмещение организацией-должником.

Аналитический учет ведется по каждому дебитору и претензии к нему. Учет организуется в денежном выражении.

Возврат оплаты покупателям отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. В случае предъявления претензии покупателями (претензионного письма от покупателя – юридического лица или письменного заявления о возврате товаров покупателем – физическим лицом и т. п.):

ДЕБЕТ 62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

– отражена задолженность перед покупателем (претензия) на продажную стоимость возвращенных товаров;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»

– погашена организацией торговли задолженность покупателям по возвращенным им товарам;

2. В других случаях:

ДЕБЕТ 62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 62-6 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)» КРЕДИТ 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»

— отражен возврат оплаты покупателям организацией торговли.

Учет товаров по продажной стоимости. Возврат (прием) товара (с НДС) от покупателя в секции розничной торговли, использующей счет 42 «Торговая наценка» с оплатой выручки через ККМ, отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. Если данная операция является приобретением товара (а для покупателя соответственно реализацией), то делаются записи аналогичные записям, отражающим закупку товаров;
2. Если данная операция отражается корректировкой операций по реализации:

а) при условии возврата товара в день его покупки:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— выполнена корректировка розничного товарооборота уменьшением (сторнированием) суммы выручки на продажную стоимость возвращенных покупателем товаров при наличии чека ККМ. Осуществлена выдача денежных средств покупателю непосредственно из операционной кассы в торговом зале;

б) при условии возврата товара не в день его покупки:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— выполнена корректировка розничного товарооборота уменьшением (сторнированием) суммы выручки на продажную стоимость возвращенных покупателем товаров при наличии чека ККМ;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— выполнена корректировка розничного товарооборота уменьшением (сторнированием) себестоимости продаж, по которым была признана выручка реализованных товаров, на продажную стоимость возвращенных товаров в секцию(и) розничной торговли;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— восстановлена торговая наценка по возвращенным и оприходованным товарам за счет увеличения себестоимости продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— уменьшена (сторнированием) задолженность бюджету на сумму НДС по возвращенным покупателем товарам.

Выдача денежных средств покупателям при условии возврата товара не в день его покупки отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. В случае предъявления претензии покупателями (письменного заявления покупателя о возврате товаров, в котором указываются: наименование товара, причины возврата, паспортные данные покупателя и др.):

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— отражена задолженность перед покупателем (претензия) на продажную стоимость возвращенных товаров;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 50 «Касса»

— погашена из центральной кассы организации торговли или кассы возврата задолженность покупателям по возвращенным им товарам. Оформлен расходный кассовый ордер (форма № КО-2);

2. В других случаях:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 50 «Касса»

— отражен возврат оплаты покупателям из центральной кассы организации торговли или кассы возврата. Оформлен расходный кассовый ордер (форма № КО-2).

Возврат товаров поставщикам

Учет товаров по стоимости приобретения. Факт возврата товара (с НДС) поставщикам, право собственности на который при отгрузке перешло к покупателю, со склада(ов) организации оптовой и (или) розничной торговли, не использующей счет 42 «Торговая наценка», отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. Если данная операция является обычной реализацией товара (а для покупателя соответственно приобретением), то делаются записи аналогичные записям, отражающим продажу товаров (см. главу 2.4);

2. Если данная операция отражается корректировкой операций по приобретению и предъявлением претензий к поставщику:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— сторнирована фактическая (покупная) стоимость товаров (без НДС), принятых (оприходованных) на склад(ы) и возвращенных поставщику. Если договор купли-продажи был заключен в условных единицах, то возврат товара произведен в учете по тому же курсу условной единицы, что и приобретение;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражена задолженность поставщику (претензия) на покупную стоимость возвращенных товаров без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— восстановлена (сторно) сумма НДС по возвращенным поставщику товарам;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— списана на увеличение задолженности поставщику (претензии) сумма НДС, приходящаяся на возвращенные товары.



ПРИМЕР Организацией оптовой торговли был приобретен у поставщика товар «А» в количестве 5 штук по цене 2360 руб. за штуку, в том числе НДС 360 руб. и оприходован на склад.

Две штуки товара «А» были возвращены поставщику из-за обнаруженных в них дефектов.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при оприходовании товара от поставщика:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 10 000 руб. [(2360 руб. – 360 руб.) × 5 шт.] – отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1800 руб. (360 руб. × 5 шт.) – начислен НДС по приобретенному товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 1800 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А»;

б) при возврате товара поставщику:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 4000 руб. [(2360 руб. – 360 руб.) × 2 шт.] – (красное сторно) сторнирована покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 4000 руб. – отражена задолженность поставщику на покупную стоимость возвращенного товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 720 руб. (360 руб. × 2 шт.) – (красное сторно) восстановлен НДС по возвращенному товару «А»;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 720 руб. – увеличена задолженность поставщику на сумму НДС по возвращенному товару «А».

Факт предъявления претензий поставщикам, транспортным и другим организациям по браку, порче и т. п. товаров, учитываемых по стоимости приобретения, отражается следующей бухгалтерской проводкой:

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана фактическая (покупная) стоимость товаров, по которым предъявлены претензии к поставщикам, транспортным и другим организациям.

Когда претензии отклонены и взысканию не подлежат, их суммы относятся на те счета учета, с которых они были списаны.

В бухгалтерском учете факт отклонения предъявленных претензий поставщиками, транспортными и другими организациями по браку, порче и т.п. товаров, учитываемых по стоимости приобретения, отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

– восстановлены суммы фактической (покупной) стоимости товаров по претензиям, которые отклонены и взысканию не подлежат.

Учет товаров по продажной стоимости. Факт возврата товара (с НДС) поставщикам, право собственности на который при отгрузке перешло к покупателю из розничной торговли, использующей счет 42 «Торговая наценка», отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. Если данная операция является обычной реализацией товара (а для покупателя соответственно приобретением), то делаются записи аналогичные записям, отражающим продажу товаров;

2. Если данная операция отражается корректировкой операций по приобретению и предъявлением претензий к поставщику:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– отражен (сторнированием) возврат некачественного товара поставщику на сумму торговой наценки;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражен (сторнированием) возврат некачественного товара поставщику на покупную стоимость без НДС. Если договор купли-продажи был заключен в условных единицах, то возврат товара произведен в учете по тому же курсу условной единицы, что и приобретение;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 60-6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (в условных единицах)», 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 76-6 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами (в условных единицах)»

— отражена задолженность поставщику (претензия) на покупную стоимость возвращенных товаров без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— восстановлена (сторно) сумма НДС по возвращенным поставщику товарам;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— списана на увеличение задолженности поставщику (претензии) сумма НДС, приходящаяся на возвращенные товары.

Факт предъявления претензий поставщикам, транспортным и другим организациям по браку, порче и т. п. товаров, учитываемых по продажной стоимости, отражается следующими бухгалтерскими проводками:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

— отражен (сторнированием) возврат некачественного товара поставщикам, транспортным и другим организациям на сумму торговой наценки;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана сумма торговой наценки по некачественному товару, возвращенному поставщикам, транспортным и другим организациям;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана фактическая (покупная) стоимость товаров, по которым предъявлены претензии к поставщикам, транспортным и другим организациям.

Когда претензии отклонены и взысканию не подлежат, их суммы относятся на те счета учета, с которых они были списаны.

В бухгалтерском учете факт отклонения предъявленных претензий поставщиками, транспортными и другими организациями по браку, порче и т.п. товаров, учитываемых по продажной стоимости, отражается следующими проводками:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— восстановлены суммы фактической (покупной) стоимости товаров по претензиям, которые отклонены и взысканию не подлежат;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

— восстановлена торговая наценка товаров по претензиям, которые отклонены и взысканию не подлежат.

Погашение претензий поставщиками. Претензии, предъявленные поставщикам по возврату товаров, могут быть погашены ими в денежной и (или) неденежной формах.

Возврат оплаты поставщиками отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— погашена перечислением на расчетный счет организации торговли задолженность поставщика по возвращенным ему товарам.

Если задолженность поставщиков не превышает предельный размер расчетов наличными деньгами (руб.) в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке, установленный ЦБ РФ, то возврат оплаты поставщиками может быть осуществлен непосредственно в кассу организации торговли. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— погашена в кассу организации торговли задолженность поставщика по возвращенным ему товарам.

Замена возвращенных поставщикам товаров ненадлежащего качества на другие аналогичные товары отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— отражено возмещение организацией-должником товаров в соответствии с предъявленными к нему претензиями;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— отражено возмещение организацией-должником товаров в соответствии с предъявленными к нему претензиями;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

— отражена торговая наценка по товарам, возвращенным организацией-должником.

2.3.9. Закупочные и продажные (отпускные) цены товаров

Принцип формирования и применения свободных цен и тарифов изложен в Методических рекомендациях по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары и услуги (утверждены Минэкономики РФ 6 декабря 1995 г. № СИ-484/7-982).

Предприятия и организации оптовой торговли, осуществляющие в соответствии с утвержденным уставом организации функции по закупке, хранению и продаже продукции (товаров), кроме продукции (товаров), по которой в соответствии с действующим законодательством применяются регулируемые снабженческо-сбытовые надбавки, реализуют ее по свободным ценам, устанавливаемым указанными предприятиями и организациями по согласованию с потребителями исходя из сложившегося спроса и предложения на соответствующем товарном рынке, а также качества и потребительских свойств продукции (товаров). При этом в свободной цене продукции (товара) учитываются свободная отпускная цена предприятия-изготовителя или цена другого поставщика (цена закупки), а также затраты организаций (предприятий) оптовой торговли по ее закупке, хранению, транспортировке и реализации и необходимая прибыль. В свободные отпускные цены включаются налоги и сборы, начисляемые и уплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

Закупочные цены устанавливаются предприятиями-изготовителями или другими поставщиками по согласованию с потребителями исходя из конъюнктуры рынка (сложившегося спроса и предложения), качества и потребительских свойств продукции (товара).

В снабженческо-сбытовых надбавках учитываются расходы по закупке, хранению, комплектации, подсортировке, фасовке, транспортировке и реализации продукции (товаров), а также прибыль, признанная необходимой для нормальной деятельности.

Свободные цены закупки могут быть увеличены на суммы таможенных пошлин и сборов (платежей).

Уровень цен на возвратную тару под продукцией (товарами), а также порядок расчетов за нее, порядок оплаты расходов по возврату предусматриваются в договорах на поставку продукции (товаров) исходя из качества и оборачиваемости тары, а также спроса и предложения на нее.

Свободные розничные цены определяются самостоятельно розничными торговыми предприятиями и другими юридическими лицами, осуществляющими продажу товаров населению, в соответствии с конъюнктурой рынка (сложившимся спросом и предложением в данном регионе), качеством и потребительскими свойствами товаров, исходя из свободной отпускной цены предприятия-изготовителя или цены другого поставщика (цены закупки) и торговой надбавки.

Торговые надбавки определяются продавцом самостоятельно исходя из конъюнктуры рынка (сложившегося спроса и предложения), кроме торговых надбавок, уровень которых регулируется в соответствии с действующим законодательством. В торговую надбавку включаются издержки обращения, в том числе транспортные расходы по доставке товаров от поставщика, другие расходы по закупке и реализации товаров розничных торговых организаций и предприятий, налог на добавленную стоимость, суммы акцизов, а также прибыль.

Свободные цены закупки розничных товаров могут быть увеличены на суммы таможенных пошлин и сборов (платежей).

Текущей ценой признается цена, обычно взимающаяся при сравнимых обстоятельствах за аналогичный товар в месте осуществления передачи товара. Если в этом месте не существует текущей цены, может быть использована текущая цена, применяемая в другом месте (п. 3 ст. 524 ГК РФ).

Ценой товара признается цена, указанная сторонами сделки (п. 1 ст. 40 НК РФ). Свободные отпускные цены могут фиксироваться в протоколе согласования, подписываемого руководителями предприятий изготовителя (поставщика) и потребителя.

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (п. 1 ст. 424 ГК РФ).

Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (п. 2 ст. 424 ГК РФ).

При приобретении товаров за плату цены, указанные в договоре или расходных документах поставщика, признаются фактической себестоимостью товаров (без учета дополнительных расходов) (п. 5 ПБУ 5/01).

Цены реализации при учете товаров по покупной или продажной (розничной) стоимости формируются без включения в них НДС и акцизов, оплаченных при их приобретении (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

У организации-продавца выручка от реализации товаров отражается по цене с учетом скидки (п. 6.5 ПБУ 9/99). У организации-покупателя величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок) (п. 6.5 ПБУ 10/99).

Скидка может быть предоставлена покупателю путем пересмотра цены товара и без изменения его цены.

Налогоплательщик-продавец товаров, выплачивающий (предоставляющий) покупателям премии (скидки) вследствие выполнения определенных условий договора без изменения цены единицы товара, отражает сумму таких премий (скидок) в составе прочих расходов и соответственно прочих доходов покупателями (письмо Минфина России от 9 августа 2005 г. № 03-03-04/1/155).

В результате реализации товаров одним покупателям со скидкой, а другим покупателям без скидок у продавца появляется отклонение цен на идентичные товары.

В случае отклонения более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам, налоговые органы могут проверить правильность применения рыночных цен и вправе доначислить налоги и пени, если цена не соответствует рыночной (подп. 4 п. 2 ст. 40 НК РФ).

В результате реализации товаров всем покупателям рыночная цена может определяться с учетом суммы скидок, отклоняющейся более чем на 20 процентов от цены реализации в случаях, предусмотренных пунктом 3 статьи 40 НК РФ.

При учете товаров по стоимости приобретения могут использоваться несколько типов цен для одной номенклатурной единицы товаров: оптовая, мелкооптовая, розничная, закупочная, доставочная, по предоплате, при оплате за наличный или безналичный расчет, для определенных видов сделок и групп контрагентов, в разрезе характеристик товаров, индивидуальные цены и т. п. Для каждого места хранения можно задавать свой тип цен, который будет использоваться при реализации товаров с этого места хранения.

Использование нескольких типов цен упрощает отражение операций поступления и реализации товаров. Поддержка нескольких цен продажи и закупки товаров целесообразна в организациях, имеющих разные отпускные и (или) закупочные цены в разных торговых точках.

При учете товаров по продажной стоимости используется один тип цен для каждой торговой точки (места хранения) или для нескольких торговых точек (мест хранения).

При учете товаров по стоимости приобретения отпускные (продажные) цены могут быть выражены в рублях и (или) условных единицах (долларах США, евро и т. п.), при учете товаров по продажной стоимости — только в рублях.

Продажная (отпускная) цена складывается из цены базового типа и заданной торговой наценки за вычетом предоставляемой скидки.

В качестве базовой цены могут использоваться: закупочная цена поставщика; фактическая цена приобретения; учетная цена; отпускная (продажная) цена конкурента и т. п.

В качестве торговых наценок может использоваться как единая наценка для каждого типа цен номенклатуры (оптовая, мелкооптовая и т. п.), так и индивидуальная для каждой позиции номенклатуры.

Скидки могут быть разделены на оптовые и розничные. Оптовые скидки предоставляются контрагентам-покупателям, а розничные — розничным торговым точкам (местам хранения).

Установленные организацией цены, размеры и период применения скидок с цены должны быть закреплены в специальных внутренних документах, составляемых при оформлении маркетинговой политики как составной части учетной политики организации.

Ценники и прайс-листы товаров

Обычаи торговой деятельности включают применение организациями специальных бланков — ценников и прайс-листов.

Ценники и прайс-листы предназначены для информирования покупателей о наименовании, качественных характеристиках реализуемого товара, о его продажных (отпускных) ценах, скидках, нормах отпуска и др.

Ценники составляются на каждую номенклатурную единицу реализуемого товара. При назначении новых цен составляются новые ценники на переоцененные товары.

Ценники, изготавливаемые на бумажных носителях информации, могут быть составлены вручную или с помощью технических средств. При составлении ценников могут быть использованы бумажные носители разного цвета для привлечения внимания покупателей к реализуемым товарам, являющимися новинками и хитами продаж, а также уцененными, на которые предоставлены торговые скидки, участвующие в рекламных акциях, и др.

Для привлечения внимания покупателей к реализуемым товарам также могут быть использованы специальные ярлыки, прикрепляемые к ценникам товаров.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую технику, обязаны размещать в доступном покупателю месте ценники на продаваемые товары, которые должны соответствовать документам, подтверждающим объявленные цены, а также обеспечивать работникам налоговых органов и центров технического обслуживания контрольно-кассовых машин беспрепятственный доступ к ним.

Прайс-лист товаров для покупателя является списком, содержащим определенные реквизиты: наименование организации, товарный знак, знак обслуживания, адрес местонахождения, телефон, факс, адрес электронной почты, номенклатуру реализуемых организацией торговли товаров, их отпускные (продажные) цены и льготы по приобретению (скидки), нормы отпуска и т. п.

Черновик прайс-листа составляется работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом по данным справочника условно-постоянной информации товаров (работ, услуг). Подписывается лицом, составившим документ, главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

Данные документа используются при составлении окончательных прайс-листов в организациях, в частности, с помощью средств вычислительной техники.

Возможно составление прайс-листа фрагментарно (по отдельным наименованиям товаров, группе товаров) и в полном объеме.

Различаются следующие типы прайс-листов:

номенклатурный прайс-лист товаров. Составляется по продажным ценам в соответствии с классификацией товаров, принятой организацией для целей бухгалтерского учета. Прайс-лист может формироваться по всей номенклатуре товаров или только для товаров, находящихся на складе(ах) организации;

номенклатурный прайс-лист для покупателей. Форма применяется, когда классификация товаров, принятая организацией для покупателей, не совпадает с классификацией товаров, принятой организацией для целей бухгалтерского учета. Прайс-лист может формироваться по всей номенклатуре товаров или только для товаров, находящихся на складе(ах) организации;

номенклатурный прайс-лист для дилеров. Составляется по продажным ценам для дилеров в соответствии с классификацией товаров, принятой организацией для целей бухгалтерского учета;

прайс-лист по партиям товаров. Форма применяется, когда продажные цены устанавливаются отдельно на каждую партию товаров и др.

Прайс-листы могут составляться в зависимости от вида расчета (наличный, безналичный) с покупателями.

Форма прайс-листа не установлена законодательством и разрабатывается организацией самостоятельно в соответствии с принятой технологией обработки данных, характера учетной информации и др.

Ценники и прайс-листы должны соответствовать документам, подтверждающим объявленные в них цены.

Ценники и прайс-листы могут быть изготовлены любыми доступными организации средствами, в частности, изготовлены по заказу полиграфической фирмой. Бухгалтерский учет ценников и прайс-листов осуществляется в составе материалов с использованием счета 10.

Для анализа цен на реализуемые партнерами товары, а также для получения дополнительных сведений о продажной (отпускной) цене партнера, например, сведений о максимальной или минимальной отпускной цене, величине продажной цены, выраженной в иностранных валютах, наименования и курсы этих валют и др., в частности применяются:

справка-отчет о закупочных ценах по отдельным позициям товаров у различных поставщиков на основании их прайс-листов. Составляется в качестве статистического отчета для анализа закупочных цен по отдельным позициям товаров у различных поставщиков на основании их прайс-листов.

Может составляться фрагментарно (по группе поставщиков) и в полном объеме;

справка-отчет о продажных ценах по отдельным позициям товаров у различных конкурентов на основании их прайс-листов. Составляется в качестве статистического отчета для анализа продажных цен по отдельным позициям товаров у различных конкурентов на основании их прайс-листов.

Может составляться фрагментарно (по группе конкурентов) и в полном объеме.

В справках-отчетах указываются:

наименование товара, его характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

сведения об организациях-поставщиках или об организациях-конкурентах (наименование, адрес, номер телефона и т. п.);

продажная (отпускная) цена товара за единицу измерения согласно прайс-листу каждого поставщика или прайс-листу каждого конкурента и др.

Справки-отчеты составляются и подписываются работником бухгалтерии или уполномоченным на это лицом.

Переоценка товаров

Изменение свободных цен на продукцию (товары) предприятиями и организациями оптовой торговли может осуществляться по согласованию с потребителями в зависимости от конъюнктуры рынка без изменения свободной отпускной цены предприятия-изготовителя или другого поставщика (закупочной цены). При применении в установленном порядке предельных размеров снабженческо-сбытовых надбавок, изменение свободной цены указанными предприятиями осуществляется в пределах этих надбавок.

Закупочные цены изготовителей или других поставщиков могут изменяться по согласованию с потребителями с учетом конъюнктуры рынка, а также повышения (снижения) цен на сырье, материалы, других факторов, повлиявших на изменение затрат на производство и реализацию продукции (товаров).

Свободные розничные цены на товары народного потребления могут изменяться розничным торговым предприятием в зависимости от конъюнктуры рынка за счет изменения размера торговых надбавок (при применении в установленном порядке предельных размеров торговых надбавок изменение цен продавцом производится в пределах этих размеров).

Перед изменением цены товара, учитываемого по продажной стоимости, необходимо провести инвентаризацию всех торговых точек (мест хранения), для которых эта цена используется.

Проведение инвентаризации перед изменением продажной цены товара необходимо для правильного отражения продаж с даты проведения последней инвентаризации до даты изменения продажной (отпускной) цены.

При переоценке товаров допускается проведение инвентаризации только по тем номенклатурным позициям (единицам) товара, для которых изменяется продажная цена.

Новые цены, установленные организацией, должны быть закреплены в специальных внутренних документах, составляемых при оформлении маркетинговой политики как составной части учетной политики организации.

Для оформления переоценки товаров в организациях розничной и оптово-розничной торговли применяются: акт об изменении отпускных цен товаров; акт об изменении прайс-листа для покупателя из прайс-листа поставщика. Форма применяется в тех случаях, когда требуется изменить прайс-лист для покупателя (оптового, мелкооптового или розничного) из прайс-листа поставщика по всем или отдельным позициям товаров.

В этих актах указываются:

наименование переоцениваемого товара, его характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

продажные (отпускные) цены товара за единицу измерения до и после ее переоценки;

сумма наценки (уценки) товара за единицу измерения;

вид отпускных цен (оптовая, мелкооптовая, розничная) и др.

Акты переоценки составляются работником организации, ответственным за переоценку и изменение норм отпуска товаров.

Подписываются ответственными лицами комиссии в составе лица, составившего акты, главного бухгалтера и материально ответственного лица (руководителя структурного подразделения). Акты утверждаются руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

На основании актов корректируются справочник условно-постоянной информации товаров в части отпускных (продажных) цен, сумма торговой наценки в организациях, ведущих ее отдельный учет, прайс-лист товаров для покупателя и ценники на товары.

Изменения норм отпуска товаров для покупателей в организациях оптово-розничной торговли оформляются актом (приказом). В этом акте указываются:

наименование товара, его характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

минимальное количество (объем) отпуска (отгрузки) покупателю товара исходя из принятых единиц измерения и др.

Акт составляется работником организации, ответственным за переоценку и изменение норм отпуска товаров.

Подписывается ответственными лицами комиссии в составе лица, составившего акт, главного бухгалтера и материально ответственного лица (руководителя структурного подразделения). Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

На основании акта (приказа) корректируются справочник условно-постоянной информации товаров в части норм отпуска и прайс-лист товаров для покупателя.

Результаты изменения (пересчета) продажной (отпускной) цены товаров при учете их по стоимости приобретения на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

Переоценка (пересчет) товаров (прайс-листа) розничной торговой точки, использующей счет 42 «Торговая наценка», отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

1. При изменении продажной (отпускной) цены товара за единицу измерения после ее дооценки:
ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»
— доначислена торговая наценка (скидка, наценка) в результате увеличения отпускной (продажной) цены розничных товаров;
2. При изменении продажной (отпускной) цены товара за единицу измерения после ее уценки:
ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»
— сторнирована торговая наценка (скидка, наценка) в результате уменьшения отпускной (продажной) цены розничных товаров.



ПРИМЕР Организацией розничной торговли проведена переоценка товара «А» и товара «Б» в торговых точках 1 и 2.

Старая продажная цена единицы товара «А» в торговой точке 1 составила 100 руб., новая – 110 руб. Старая продажная цена единицы товара «Б» в торговой точке 1 составила 110 руб., новая – 100 руб. По данным инвентаризации, проведенной перед переоценкой товаров «А» и «Б» в торговой точке 1:

остаток товара «А» составил 1100 единиц;

остаток товара «Б» составил 1000 единиц.

Старая продажная цена единицы товара «А» в торговой точке 2 составила 115 руб., новая – 120 руб. Старая продажная цена единицы товара «Б» в торговой точке 2 составила 120 руб., новая – 115 руб. По данным инвентаризации, проведенной перед переоценкой товаров «А» и «Б» в торговой точке 2:

остаток товара «А» составил 1200 единиц;

остаток товара «Б» составил 1100 единиц.

Организация розничной торговли ведет учет товаров по продажной стоимости.

В бухгалтерском учете организации по торговой точке 1 делаются следующие записи:

а) при переоценке товара «А»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 11 000 руб. $[(110 \text{ руб.} - 100 \text{ руб.}) \times 1100 \text{ единиц}]$ – доначислена торговая наценка товара «А»;

б) при переоценке товара «Б»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 10 000 руб. $[(110 \text{ руб.} - 100 \text{ руб.}) \times 1000 \text{ единиц}]$ – (красное сторно) сторнирована торговая наценка товара «Б».

В бухгалтерском учете организации по торговой точке 2 делаются следующие записи:

а) при переоценке товара «А»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 6000 руб. $[(120 \text{ руб.} - 115 \text{ руб.}) \times 1200 \text{ единиц}]$ – доначислена торговая наценка товара «А»;

б) при переоценке товара «Б»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 5500 руб. $[(120 \text{ руб.} - 115 \text{ руб.}) \times 1100 \text{ единиц}]$ – (красное сторно) сторнирована торговая наценка товара «Б».

В подразделениях организации торговли изменение цен на продаваемые товары должно осуществляться, как правило, на начало рабочего дня (смены). В случае изменения цен в течение рабочего дня (смены) в кассовых чеках, счетах и других первичных документах по учету выручки должно указываться фактическое время покупки.

В случае, если приходные цены на одни и те же товары, учитываемые по стоимости приобретения, значительно колеблются по тем или иным причинам, в организациях может возникнуть проблема убыточных продаж.

Чтобы избежать убыточных продаж, себестоимость товара должна быть меньше или равна продажной (отпускной) цене (с учетом всех скидок).

Увеличивая себестоимость на некоторый коэффициент, можно заложить минимальный процент прибыли при продаже товара.

Чтобы не продавать товар ниже себестоимости, в организации должен осуществляться постоянный контроль учетных и продажных (отпускных) цен товаров, исключающий возможность превышения учетной цены с минимальным процентом прибыли над отпускными ценами при изменении прихода товаров.



ПРИМЕР После оприходования товара «А», поступившего от поставщика, его текущая учетная цена составила 2000 руб. Минимальный процент прибыли установлен в организации в размере 15%. Текущая учетная цена с минимальным процентом прибыли составила 2300 руб. ($2000 \text{ руб.} \times 1.15$). Текущая отпускная цена товара «А» по прайс-листу для покупателя составляет 2250 рублей.

Поскольку учетная цена товара «А» с минимальным процентом прибыли превышает отпускную цену этого товара ($2300 \text{ руб.} > 2250 \text{ руб.}$), организацией принято решение о переоценке (дооценке) товара «А».

Торговые скидки

Скидка представляет собой уменьшение цены товара при выполнении покупателем определенных договорных условий.

В работе торговых организаций как элемент маркетинговой политики используются различные системы скидок и способов их предоставления, в частности:

предоставление скидки постоянным оптовым покупателям (дилерам) за приобретение определенного количества товаров или на определенную сумму товаров за определенный период. В этом случае скидка предоставляется покупателю, если он приобретает товаров более определенного объема или суммы непосредственно в момент покупки или за определенный период;

скидки при покупке определенной номенклатуры товаров за определенный период;

скидки при покупке морально устаревших товаров и товаров пониженного качества;

скидки за форму оплаты приобретенных товаров (наличный, безналичный расчеты, по предоплате);

скидки за быструю оплату приобретенных товаров;

скидки при покупке товаров в определенные дни недели (например, продажа товаров по сниженным ценам в ночные часы) и (или) в определенные дни (например, перед Новым годом).

Скидки в зависимости от типа условий, выполнение которых покупателем обеспечивает ее получение, подразделяются на следующие группы:

скидки, факт предоставления которых и их сумма определяется непосредственно в момент продажи (приобретения) товаров;

скидки, факт предоставления которых и их сумма определяется после продажи (приобретения) товаров.

При определении продажной цены на товары могут быть также предоставлены скидки, вызванные (п. 3 ст. 40 НК РФ):

сезонными или иными колебаниями потребительского спроса на реализуемые товары;

потерей товарами качества и (или) иных потребительских свойств;

истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

маркетинговой политикой организации торговли, в том числе при продвижении новых товаров, не имеющих аналогов на рынке сбыта, а также при продвижении товаров на новые рынки;

реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними покупателей и другие причины.

Нормативными документами форма маркетинговой политики и ее основные положения не закреплены.

Предоставление скидок на реализуемые товары может оформляться приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченного им лицом, например, приказом (распоряжением) о маркетинговой или ценовой политике. В приказе (распоряжении) по каждой номенклатуре или группе (подгруппе) товара указывается: величина скидки; период действия скидки; причина снижения цены и др.

Порядок предоставления скидок должен быть оговорен с покупателем в договоре поставки. Изменение цены договора после его заключения допускается лишь при условиях, которые отражены в самом договоре, если законом не установлено иное (п. 1 ст. 450 ГК РФ). В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией (п. 6.4 ПБУ 9/99).

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов могут проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях (п. 2 ст. 40 НК РФ):

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

Бухгалтерский учет скидок зависит от:

- способа учета товаров – по покупным или продажным ценам;
- момента предоставления скидки – до или после отгрузки товара.

Торговые скидки при учете товаров по стоимости приобретения

Скидки в момент продажи товара. Для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения цена приобретения (продажи) товаров определяется за минусом полученной (предоставленной) суммы скидки.

Величина доходов и расходов у сторон договора поставки на момент продажи (приобретения) товаров определяется существующей на этот момент времени ценой сделки (размером обязательства покупателя перед продавцом по оплате товаров).

Факт реализации товаров с НДС со скидкой, предоставляемой непосредственно в момент продажи товаров на условиях последующей их оплаты покупателем, и переходом права собственности на товары к покупателю в момент передачи ценностей отражается в бухгалтерском учете организации-продавца следующими записями:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

- отражена (начислена) продажная стоимость товаров с учетом всех налогов в составе выручки от продаж. Продажная стоимость реализованных (проданных) товаров определена исходя из текущих отпускных цен по прайс-листу (отпускных цен по договору поставки) за минусом суммы скидки, оговоренной в прайс-листе (договоре);

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

- начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со скидкой;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

- списана фактическая (покупная) стоимость реализованных со скидкой товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж.

В бухгалтерском учете организации-покупателя этот факт отражается следующими записями:

1. Если поступление товарно-материальных ценностей организация отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара без НДС. Покупная стоимость приобретенных товаров определена исходя из текущих отпускных цен по прайс-листу (отпускных цен по договору поставки) за минусом суммы скидки, оговоренной в прайс-листе (договоре);

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным со скидкой товарам;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам.

2. Если поступление товарно-материальных ценностей организация отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара без НДС. Покупная стоимость приобретенных товаров определена исходя из текущих отпускных цен по прайс-листу (отпускных цен по договору поставки) за минусом суммы скидки, оговоренной в прайс-листе (договоре);

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным со скидкой товарам;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— оприходованы на склад(ы) товары по фактической (покупной) стоимости без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам.



ПРИМЕР Продажная цена единицы товара «А» с НДС 18% составляет 1000 руб.

Организацией оптовой торговли принято решение в течение квартала продавать этот товар со скидкой 10% в размере 100 руб. Учетная цена единицы товара «А» составляет 600 руб. Организация-покупатель приобретает в течение этого квартала 10 000 единиц товара «А».

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— 9 000 000 руб. $[(1000 \text{ руб.} - 100 \text{ руб.}) \times 10\,000 \text{ единиц}]$ — отражена стоимость продажи товара «А» за минусом скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 1 372 881,36 руб. $(9\,000\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ — начислен НДС с оборота по реализации товара «А» со скидкой;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 6 000 000 руб. $(600 \text{ руб.} \times 10\,000 \text{ единиц})$ — списана учетная стоимость реализованного со скидкой товара «А».

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 7 627 118,64 руб. (9 000 000 – 1 372 881,36) – отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1 372 881,36 руб. – начислен НДС по приобретенному со скидкой товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 1 372 881,36 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А».

Скидки при условии скорейшей оплаты товаров. Для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения цена приобретения (продажи) товаров определяется за минусом полученной (предоставленной) суммы скидки только в течение определенного условиями договора поставки срока.

В течение этого срока обязательство покупателя перед продавцом существует в стоимости приобретаемого им товара за минусом суммы скидки. Если покупателем при оплате товаров указанный срок будет пропущен, то с момента его истечения величина обязательства покупателя перед продавцом увеличивается на сумму упущенной скидки.

Организация-продавец факт реализации товаров с НДС со скидкой за скорейшую оплату товаров и переходом права собственности на товары к покупателю – в момент передачи ценностей отражает в бухгалтерском учете следующими записями:

1. В течение срока действия скидки, оговоренного договором:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражена (начислена) продажная стоимость товаров с учетом всех налогов в составе выручки от продаж. Продажная стоимость реализованных (проданных) товаров определена исходя из отпускных цен по договору поставки за минусом суммы скидки, оговоренной в договоре;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со скидкой;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана фактическая (покупная) стоимость реализованных со скидкой товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

2. После срока действия скидки, оговоренного договором:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражено увеличение продажной стоимости реализованных товаров на сумму упущенной скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– доначислена задолженность бюджету по НДС с оборота, относящегося к сумме упущенной скидки.

В бухгалтерском учете организации-покупателя этот факт отражается следующими записями:

1. В течение срока действия скидки, оговоренного договором:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) покупная стоимость товара без НДС. Покупная стоимость приобретенных товаров определена исходя из отпускных цен по договору поставки за минусом суммы скидки, оговоренной в договоре;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным со скидкой товарам;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам;

2. После срока действия скидки, оговоренного договором:

когда приобретенные товары еще не проданы –

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражено увеличение покупной стоимости товара без НДС на сумму упущенной скидки;

когда приобретенные товары уже проданы –

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– списано на себестоимость продаж увеличение фактической (покупной) стоимости реализованных товаров на сумму упущенной скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате с суммы упущенной скидки;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– принят к вычету из бюджета НДС, относящийся к упущенной скидке.



ПРИМЕР Организация оптовой торговли реализует организации-покупателю партию товара «А» с НДС 18% по продажной стоимости, составляющей 1 000 000 руб. по договору при условии его оплаты покупателем в течение 7 дней с момента его получения. Если товары будут оплачены позднее, стоимость партии увеличивается на 10% и составит 1 100 000 руб. Учетная стоимость партии товара «А» составляет 600 000 руб. Организация-покупатель оплачивает товары через 10 дней после их получения.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1 000 000 – отражена стоимость проданной партии товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 152 542,37 руб. $(1\,000\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ – начислен НДС с оборота по реализации партии товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 600 000 руб. – списана учетная стоимость реализованной со скидкой партии товара «А»;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 100 000 руб. $(1\,100\,000 - 1\,000\,000)$ – отражено увеличение продажной стоимости реализованной партии товара «А» на сумму упущенной скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 15 254,24 руб. $(100\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ – доначислен НДС с оборота, относящегося к сумме упущенной скидки.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 847 457,63 руб. (1 000 000 – 152 542,37) – отражена покупная стоимость партии товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 152 542,37 руб. – начислен НДС по приобретенной партии товара «А»;

если приобретенные товары еще не проданы –

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 84 745,76 руб. (100 000 – 15 254,24) – отражено увеличение покупной стоимости партии товара «А» без НДС на сумму упущенной скидки;

если приобретенные товары уже проданы –

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 84 745,76 руб. (100 000 – 15 254,24) – списано на себестоимость продаж увеличение фактической (покупной) стоимости реализованной партии товара «А» на сумму упущенной скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 15 254,24 руб. – начислен НДС с суммы упущенной скидки;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 167 796,61 руб. (152 542,37 + 15 254,24) – принят к вычету НДС по оприходованной партии товара «А».

Скидки в виде кредит-ноты. Кредит-нота – это расчетный документ, в котором содержится извещение, посылаемое одной из находящихся в расчетных отношениях сторон (поставщиком) другой стороне (покупателю), о записи в кредит счета последней определенной суммы ввиду наступления какого-либо обязательства, создавшего у другой стороны права требования этой суммы.

Скидки в виде кредит-ноты применяются, когда по итогам определенного периода продаж организация-продавец, анализируя итоги реализации товаров определенному покупателю исходя из объема сделанных им за период покупок, своевременной оплаты покупок и других положительных факторов, характеризующих покупателя, принимает решение о предоставлении ему скидки путем уменьшения существующей задолженности покупателя или при ее отсутствии определением суммы, которая будет зачтена в счет оплаты товаров при дальнейших расчетах с данным покупателем.

На сумму предоставляемой скидки покупателю может быть выставлен «отрицательный счет». Вместе с тем, для того, чтобы факт выставления кредит-ноты квалифицировался как факт предоставления скидки по договору поставки, в этом договоре должно быть определено условие о возможности предоставления такого вида скидки, ее размеры и условия, выполнение которых покупателем необходимы для получения такой скидки.

Кредит-нота используется в расчетах, в основном, по инициативе поставщиков, преследующих следующие цели:

предоставление скидки постоянным оптовым покупателям (дилерам) за приобретение определенного количества товаров или на определенную сумму товаров за определенный период, скидки при покупке определенной номенклатуры товаров за определенный период, скидки за быструю оплату приобретенных товаров. Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (ст. 424 ГК РФ);

урегулирование расчетов по предусмотренной договором оплате поставщиком дополнительных расходов покупателя по исполнению условий договора либо оказываемых покупателем услуг поставщику согласно заключенному договору, и (или) при возврате покупателем товаров поставщику.

При урегулировании расчетов поставщик погашает выставлением кредит-ноты какие-либо встречные обязательства перед покупателем. Кредит-нота в этом случае оформляет зачет сторонами договора взаимных требований.

При погашении встречного обязательства покупателя перед поставщиком кредит-нота не является обязательным документом. Кроме кредит-ноты сторонами составляются и иные документы, являющиеся основанием для признания поставщиком обязательства перед покупателем.

При получении скидки в виде кредит-ноты продавец и покупатель должны урегулировать следующие налоговые обязательства и представить уточненные декларации:

по налогу на прибыль;

по НДС на основании «отрицательного счета-фактуры». Сумма НДС исчисляется по той же ставке, что и сумма НДС по товару, отгруженному по первоначальному договору.

Использование кредит-ноты в качестве варианта предоставления скидок связано с налоговыми последствиями в виде пени и (или) назначения налоговых проверок.

Скидки в виде кредит-ноты не позволяют:

продавцу спрогнозировать объем своих продаж покупателю и величину будущих скидок;

покупателю делать более гибкой свою ценовую политику из-за неуверенности в возможности получения скидки.

В бухгалтерском учете факт предоставления скидки в виде кредит-ноты отражается в том отчетном периоде, в котором принято решение о ее предоставлении. При этом если скидка в виде кредит-ноты предоставлена в первом квартале отчетного года, за четвертый квартал предыдущего года она оформляется последним числом предыдущего года.

При отражении у продавца предоставленной покупателям по итогам продаж скидки в виде кредит-ноты делаются следующие бухгалтерские записи:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена сторнированием скидка, предоставленная покупателю по итогам продаж в отчетном периоде следующем за периодом продаж;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— скорректирован сторно НДС по реализации ранее проданного товара с учетом предоставленной скидки в отчетном периоде следующем за периодом продаж;

ДЕБЕТ 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» КРЕДИТ 99-1 «Прибыли и убытки»

— скорректирован сторно финансовый результат за период продаж с учетом предоставленной скидки.

При отражении у покупателя предоставленной продавцом по итогам покупок скидки в виде кредит-ноты делаются следующие бухгалтерские записи:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— уменьшена сторнированием покупная стоимость оприходованного товара без НДС на сумму скидки, полученной по итогам покупок за предыдущий отчетный период;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— уменьшена сторнированием покупная стоимость оприходованного товара без НДС на сумму скидки, полученной по итогам покупок за предыдущий отчетный период;

если организация собирается оставить продажную цену товаров прежней —

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— восстановлена продажная стоимость товаров, по которым была получена скидка доначислением торговой наценки;

если организация собирается снизить продажную цену товаров —

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— уменьшена продажная стоимость товаров, по которым была получена скидка сторнированием торговой наценки;

3. При отражении НДС:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— скорректирован сторно НДС по оприходованным товарам с учетом полученной скидки по товарам, приобретенным за предыдущий отчетный период;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— скорректирован сторно НДС, ранее предъявленный к вычету по приобретенным товарам с учетом полученной скидки по итогам покупок в отчетном периоде следующем за периодом покупок.

Если покупатель не собирается изменять первоначальную покупную стоимость оприходованных товаров, то для корректировки покупной стоимости на сумму скидки используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При отражении у покупателя предоставленной продавцом по итогам продаж скидки в виде кредит-ноты, если к моменту предоставления скидки он реализовал товар и предъявил НДС по ним к вычету, делаются следующие бухгалтерские записи:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сторнированием скидка за проданные товары, полученная организацией по итогам покупок в отчетном периоде следующем за периодом покупок;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— скорректирован сторно НДС, ранее предъявленный к вычету по приобретенным товарам с учетом полученной скидки по итогам покупок в отчетном периоде следующем за периодом покупок.



ПРИМЕР Организация оптовой торговли реализует организации-покупателю по договору товар «А» с НДС 18%. Если покупателем в течение квартала будет приобретен товар «А» на сумму не менее 1 000 000 руб., ему будет предоставлена скидка в виде кредит-ноты в размере 10% продажной стоимости на всю партию приобретенного им товара «А». Покупатель закупил за квартал товар «А» на сумму 1 180 000 руб. Учет товаров у покупателя ведется по стоимости приобретения.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) за период продаж:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— 1 180 000 руб. — отражена стоимость проданной партии товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. ($1\,180\,000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с оборота по реализации партии товара «А»;

б) в отчетном периоде следующем за периодом продаж:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 118 000 руб. ($1\,180\,000 \text{ руб.} \times 10\%$) – (красное сторно) скорректирован оборот за период продаж товара «А» на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 18 000 руб. ($118\,000 \text{ руб.} \times 18/118$) – (красное сторно) скорректирован начисленный НДС с оборота по реализации ранее проданного товара «А» с учетом скидки;

ДЕБЕТ 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» КРЕДИТ 99-1 «Прибыли и убытки»

– 100 000 руб. ($118\,000 - 18\,000$) – (красное сторно) скорректирован финансовый результат за период продаж товара «А» с учетом предоставленной скидки.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) за период покупок:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1 000 000 руб. ($1\,180\,000 - 180\,000$) – оприходована партия товара «А» по покупной стоимости без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 180 000 руб. – начислен НДС по приобретенной партии товара «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 180 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованной партии товара «А»;

б) в отчетном периоде следующем за периодом покупок, если приобретенные товары еще не проданы:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 100 000 руб. ($118\,000 - 18\,000$) – (красное сторно) уменьшена покупная стоимость оприходованного товара «А» без НДС на сумму полученной скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 18 000 руб. – (красное сторно) скорректирован НДС по оприходованному товару «А» с учетом полученной скидки;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 18 000 руб. – (красное сторно) скорректирован НДС, ранее предъявленный к вычету, по оприходованному товару «А» с учетом полученной скидки;

в) в отчетном периоде следующем за периодом покупок, если приобретенные товары уже проданы:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 100 000 руб. ($118\,000 - 18\,000$) – (красное сторно) уменьшена учетная стоимость проданного товара «А» на сумму полученной скидки;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 18 000 руб. – (красное сторно) скорректирован НДС по проданному товару «А» с учетом полученной скидки.



ПРИМЕР Организация оптовой торговли реализует организации-покупателю по договору товар «А» с НДС 18%. Если покупателем в течение квартала будет приобретен товар «А» на сумму не менее 1 000 000 руб., ему будет предоставлена скидка в виде кредит-ноты в размере 10% продажной стоимости на всю партию приобретенного им товара «А». Покупатель закупил за квартал товар «А» на сумму 1 180 000 руб. Учет товаров у покупателя ведется по продажной стоимости. Торговая наценка составляет 25% от закупочной цены.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) за период покупок:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1 000 000 руб. (1 180 000 – 180 000) – оприходована партия товара «А» по покупной стоимости без НДС;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 250 000 руб. (1 000 000 руб. × 25%) – включена торговая наценка в розничную цену оприходованного товара «А»;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 180 000 руб. – начислен НДС по приобретенной партии товара «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 180 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованной партии товара «А»;

б) в отчетном периоде следующем за периодом покупок:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 100 000 руб. (118 000 – 18 000) – (красное сторно) уменьшена покупная стоимость оприходованного товара «А» без НДС на сумму полученной скидки;

если организация собирается оставить продажную цену товаров прежней –

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 100 000 руб. – восстановлена продажная стоимость товара «А», по которому была получена скидка доначислением торговой наценки;

если организация собирается снизить продажную цену товаров –

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 25 000 руб. (100 000 руб. × 25%) – (красное сторно) уменьшена продажная стоимость товара «А», по которому была получена скидка уменьшением торговой наценки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 18 000 руб. – (красное сторно) скорректирован НДС по оприходованному товару «А» с учетом полученной скидки;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»
— 18 000 руб. — (красное сторно) скорректирован НДС, ранее предъявленный к вычету, по оприходованному товару «А» с учетом полученной скидки.

Скидки при условии покупки товаров в установленном объеме или определенной сумме. Для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения цена приобретения (продажи) товаров определяется следующим образом:

цена товара существует без учета скидки в течение периода с момента приобретения первой партии товаров до момента его покупки в установленном объеме или до определенной денежной суммы;

цена приобретенного товара уменьшается на сумму полученной (предоставленной) скидки с момента его покупки в установленном объеме или на определенную денежную сумму.

На сумму предоставленной (полученной) скидки уменьшается стоимость реализации товаров у организации-продавца и стоимость приобретения этих товаров у организации-покупателя.

Организация-продавец факт реализации товаров с НДС со скидкой за приобретение товаров в установленном объеме или на определенную сумму и переходом права собственности на товары к покупателю — в момент передачи ценностей отражает следующими бухгалтерскими записями:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена (начислена) продажная стоимость товаров с учетом всех налогов в составе выручки от продаж. Продажная стоимость реализованных (проданных) товаров определена исходя из текущих отпускных цен по прайс-листу (отпускных цен по договору поставки) без учета скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров без учета скидки;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— уменьшена (сторнированием) продажная стоимость реализованных товаров у организации-продавца на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— уменьшена (сторнированием) сумма начисленной задолженности бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со скидкой;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость реализованных со скидкой товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж.

В Бухгалтерском учете организации-покупателя этот факт отражается следующими записями:

1. Если поступление товарно-материальных ценностей организация отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная стоимость товара без НДС. Покупная стоимость приобретенных товаров определена исходя из текущих отпускных цен по прайс-листу (отпускных цен по договору поставки) без учета скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным товарам без учета скидки;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– уменьшена (сторнированием) покупная стоимость приобретенных товаров без НДС у организации-покупателя на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– уменьшена (сторнированием) сумма НДС, уплаченная или причитающаяся к уплате по приобретенным товарам со скидкой;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам;

2. Если поступление товарно-материальных ценностей организация отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) покупная стоимость товара без НДС. Покупная стоимость приобретенных товаров определена исходя из текущих отпускных цен по прайс-листу (отпускных цен по договору поставки) без учета скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по приобретенным товарам без учета скидки;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– уменьшена (сторнированием) покупная стоимость приобретенных товаров без НДС у организации-покупателя на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– уменьшена (сторнированием) сумма НДС, уплаченная или причитающаяся к уплате по приобретенным товарам со скидкой;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– оприходованы на склад(ы) товары по фактической (покупной) стоимости без НДС и без учета скидки;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– уменьшена (сторнированием) фактическая (покупная) стоимость оприходованных на склад(ы) товаров на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам.



ПРИМЕР Продажная цена единицы товара «А» с НДС 18% составляет 1000 руб.

Организацией-продавцом заключен договор поставки с организацией-покупателем на условии, что если покупатель приобретет более 1000 единиц товара «А», на весь объем приобретенных товаров будет предоставлена скидка 10%. Учетная цена единицы товара «А» составляет 600 руб. Организация-покупатель приобретает 600 единиц товара «А», а затем докупает еще 500 единиц товара «А».

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 600 000 руб. ($1000 \text{ руб.} \times 600 \text{ единиц}$) – отражена стоимость продажи 600 единиц товара «А» без учета скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 91 525,42 руб. ($600 000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с оборота по реализации 600 единиц товара «А» без учета скидки;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 500 000 руб. ($1000 \text{ руб.} \times 500 \text{ единиц}$) – отражена стоимость продажи 500 единиц товара «А» без учета скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 76 271,19 руб. ($500 000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с оборота по реализации 500 единиц товара «А» без учета скидки;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 110 000 руб. [$(600 000 \text{ руб.} + 500 000 \text{ руб.}) \times 10\%$] – (красное сторно) скорректирован оборот по продаже 1100 единиц товара «А» на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 16 779,66 руб. ($110 000 \text{ руб.} \times 18/118$) – (красное сторно) скорректирован начисленный НДС с оборота по реализации 1100 единиц товара «А» со скидкой;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 660 000 руб. ($600 \text{ руб.} \times 1100 \text{ единиц}$) – списана учетная стоимость реализованных 1100 единиц товара «А».

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 508 474,58 руб. ($600 000 - 91 525,42$) – отражена покупная стоимость 600 единиц товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 91 525,42 руб. – начислен НДС по приобретенным 600 единицам товара «А»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 423 728,81 руб. ($500 000 - 76 271,19$) – отражена покупная стоимость 500 единиц товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 76 271,19 руб. – начислен НДС по приобретенным 500 единицам товара «А»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 93 220,34 руб. (110 000 – 16 779,66) – (красное сторно) скорректирована покупная стоимость приобретенных 1100 единиц товара «А» без НДС на сумму предоставленной скидки;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 16 779,66 руб. – (красное сторно) скорректирован начисленный НДС по приобретенным 1100 единиц товара «А» со скидкой;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 151 016,95 руб. (91 525,42 + 76 271,19 – 16 779,66) – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А».

Наиболее частыми случаями предоставления скидок организациями розничной торговли являются: скидки, предоставляемые в момент покупки товара, при условии, что единовременной покупки товара покупателем в количестве или на сумму необходимых для получения скидки;

бонусные скидки, предоставляемые в виде подарка или в рамках рекламной акции как покупка двух предметов по цене одного.

Скидки при покупке товара. В бухгалтерском учете факт продажи товаров с НДС со скидкой, предоставляемой в момент их покупки, отражаются следующими записями:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражена (начислена) выручка от реализации товаров с НДС (с учетом скидки);

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров со скидкой;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– сторнирована торговая наценка в результате уменьшения отпускной (продажной) цены реализованных розничных товаров в результате предоставления на них скидки;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– списана продажная стоимость реализованных со скидкой товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– сторнирована торговая наценка по реализованным (проданным) со скидкой товарам с себестоимости продаж.



ПРИМЕР Продажная стоимость всего товара «А» с НДС 18% составляет 1000 руб. Торговая наценка на товар «А» составляет 400 руб. Весь товар «А» реализован покупателю, которому при покупке этого товара предоставлена скидка 10% в размере 100 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 900 руб. (1000 – 100) – отражена выручка от реализации товара «А» покупателю с учетом скидки;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 137,29 руб. (900 руб. × 18/118) – начислен НДС с оборота по реализации товара «А» со скидкой;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 100 руб. (красное сторно) – на сумму скидки сторнирована торговая наценка на реализованный товар «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– 900 руб. (1000 – 100) – списана продажная стоимость реализованного со скидкой товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– 300 руб. (400 – 100) – (красное сторно) сторнирована торговая наценка по реализованному со скидкой товару «А».

Бонусные скидки представляют собой подарки, которые организации торговли дарят покупателям при покупке ими определенного товара.

Бонусные скидки – подарки, как безвозмездная передача товаров, продаваемых организацией торговли. В бухгалтерском учете факт продажи товаров с НДС и бонусной скидкой – подарком, предоставляемым безвозмездно в момент покупки товаров, отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражена (начислена) выручка от реализации товаров с НДС;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– списана продажная стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– сторнирована торговая наценка по реализованным (проданным) товарам с себестоимости продаж;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– сторнирована торговая наценка на товар, переданный безвозмездно покупателю в качестве подарка организацией торговли;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– списана фактическая (покупная) стоимость переданных безвозмездно товаров в качестве подарков на прочие расходы организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислена задолженность бюджету по НДС с продажной (рыночной) стоимости безвозмездно переданных товаров в качестве подарков (п. 1 ст. 146 НК РФ).



ПРИМЕР Организация розничной торговли реализует товары «А» и «Б». С целью ускорения продаж этих товаров организацией принято решение при покупке товара «А» выдавать покупателю товар «Б» в качестве подарка.

Продажная цена товара «А» с НДС 18% составляет 10 000 руб. Торговая наценка на товар «А» составляет 4000 руб.

Продажная цена товара «Б» с НДС 18% составляет 1000 руб. Торговая наценка на товар «Б» составляет 400 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 10 000 руб. – отражена выручка от реализации товара «А» покупателю;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 1 525,42 руб. ($10\,000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– 10 000 руб. – списана продажная стоимость реализованного товара «А» покупателю;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– 4000 руб. (красное сторно) – сторнирована торговая наценка по реализованному товару «А»;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– 400 руб. (красное сторно) – сторнирована торговая наценка на товар «Б», переданный безвозмездно покупателю;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– 600 руб. ($1000 - 400$) – списана фактическая (покупная) стоимость переданного безвозмездно покупателю товара «Б»;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 152,54 руб. ($1000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с продажной стоимости безвозмездно переданного покупателю товара «Б».

Стоимость подарков, превышающая лимит рублей в год на одного налогоплательщика, подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц (п. 28 ст. 217 НК РФ).

Фактическая (покупная) стоимость выданных товаров в качестве подарков не уменьшает налогооблагаемую прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Бонусные скидки – подарки, как рекламная акция товаров. Выдачу подарков покупателям можно оформлять как рекламную акцию товаров. В этом случае фактическую (покупную) стоимость таких товаров можно списывать на расходы организации на рекламу. Порядок учета рекламных расходов производится в соответствии со статьей 264 НК РФ.

Стоимость подарков, выданных в качестве рекламной акции и превышающая лимит рублей в год на одного налогоплательщика, подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц (п. 28 ст. 217 НК РФ).

Бонусные скидки – подарки, как покупка двух и более единиц товара по цене одного. При реализации организацией торговли основной единицы товара предоставляется скидка в размере стоимости товара, выдаваемого покупателю в качестве подарка. Покупатель приобретает две и более единицы товара по цене одного товара. В этом случае сумма предоставленной скидки при приобретении основной единицы товара равна продажной стоимости подарка. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется исходя из продажной стоимости основной единицы товара без учета подарков.

Стоимость подарков не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц.

Фактическая (покупная) стоимость выданных товаров в качестве подарков уменьшает налогооблагаемую прибыль.

В бухгалтерском учете факт продажи товаров с НДС и бонусной скидкой – подарком, предоставляемым как покупка двух и более единиц товара по цене одного, отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражена (начислена) выручка от реализации основных товаров с НДС;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации основных товаров;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— сторнирована торговая наценка на основной товар на продажную стоимость товаров-подарков или скидки;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана продажная стоимость реализованных основных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана продажная стоимость переданных товаров-подарков на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— сторнирована торговая наценка по реализованным (проданным) основным товарам с себестоимости продаж;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— сторнирована торговая наценка по переданным товарам-подаркам с себестоимости продаж.



ПРИМЕР Организация розничной торговли реализует товары «А» и «Б». С целью ускорения продаж этих товаров организацией принято решение при покупке товара «А» оформлять продажу одновременно товара «А» и товара «Б».

Продажная цена товара «А» с НДС 18% составляет 10 000 руб. Торговая наценка на товар «А» составляет 4000 руб.

Продажная цена товара «Б» с НДС 18% составляет 1000 руб. Торговая наценка на товар «Б» составляет 400 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— 10 000 руб. — отражена выручка от реализации товара «А» покупателю;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 1 525,42 руб. $(10\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ — начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— 1000 руб. — (красное сторно) сторнирована торговая наценка на товар «А» на продажную стоимость товара «Б»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— 1000 руб. — списана продажная стоимость переданного товара «Б» покупателю;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— 9000 руб. $(10\,000 - 1000)$ — списана продажная стоимость реализованного товара «А» покупателю, сниженная на продажную стоимость товара «Б»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— 400 руб. — (красное сторно) сторнирована торговая наценка по переданному товару «Б»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— 3000 руб. $(4000 - 1000)$ — (красное сторно) сторнирована торговая наценка по реализованному товару «А».

2.3.10. Потери и недостачи товаров

Потери и недостачи товаров могут возникнуть в следующих случаях:

1. Недостача и порча товаров, обнаруженных при приемке их от поставщиков:
в пределах норм естественной убыли;
сверх норм естественной убыли;
2. Недостача и порча товаров, выявленные в организации торговли при проведении инвентаризаций и проверок:
в пределах норм естественной убыли;
сверх норм естественной убыли;
3. Потери товаров при авариях, пожарах и стихийных бедствиях;
4. Потери товаров от завеса тары;
5. Образование отходов.

Излишки, недостача и (или) порча ценностей при приемке товара

При наличии излишков организация может по своему усмотрению принять большее количество товаров и затем оплатить их, или принять предусмотренное документами количество, а излишки товаров вернуть поставщику.

В процессе приемки товара организацией-покупателем может быть выявлена недостача или порча товаров, которые могут быть в пределах норм естественной убыли или сверх установленных норм.

Порядок оценки этих отклонений и их отражения в бухгалтерском учете предусмотрен п. 52–56 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

В бухгалтерском учете при наличии недостачи и порчи товаров сверх предусмотренных в договоре величин делаются следующие записи:

1. У организации-поставщика (продавца):

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— сторнирована продажная стоимость реализованных товаров на сумму потерь сверх норм убыли;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

— начислена убыль (недостача) ценностей сверх нормы на расчеты по претензиям;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41 «Товары»

— сторнирована фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров на сумму потерь сверх норм убыли;

ДЕБЕТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями — юридическими лицами» КРЕДИТ 41 «Товары»

— начислена фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров на сумму потерь сверх норм убыли;

2. У организации-покупателя:

ДЕБЕТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями — юридическими лицами» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма недостачи и порчи приходуемых товаров в пределах предусмотренных в договоре величин, оговоренных с поставщиком или транспортной организацией;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма недостачи и порчи приходуемых товаров сверх предусмотренных в договоре величин, не оговоренных с поставщиком или транспортной организацией.

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием (завышением) цен, указанных в расчетных документах, к ценам, предусмотренным в договоре, арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и другим подобным причинам.

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты с поставщиком за товары не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и (или) испорченных по вине поставщика товаров, другого завышения сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику.

В этом случае неоплаченные суммы на счете 76-2 «Расчеты по претензиям» не отражаются, а сумма, ранее отнесенная в дебет этого счета, списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если поставщиком товара была предоставлена скидка на возмещение возможных потерь товаров, суммы недостачи и потерь от порчи товаров сверх норм естественной убыли, обнаруженных при их приемке, могут списываться на расходы на продажу в пределах сумм предоставленной скидки.

Недостатки принимаемых товаров могут быть устранены покупателем самостоятельно и (или) с привлечением специализированных организаций, с возмещением расходов по устранению недостатков за счет поставщика.

В случае если организация не может или не хочет устранять недостатки принимаемых товаров, такие товары учитываются ею на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до момента принятия ею окончательного решения о возврате товаров поставщику или принятия товаров на учет.

При наличии расхождений по количеству и качеству приемка товаров оформляется актами по форме № ТОРГ-2 или по форме № ТОРГ-3.

Товары при приемке их от поставщиков приходятся в чистом весе.

При оприходовании некоторых товаров (сливочное масло, маргарин и др.) чистый вес (нетто) определяется путем вычитания из общего веса товара (брутто) веса тары по маркировке. После высвобождения тары из-под товара ее взвешивают, если фактический вес тары больше веса этой тары, указанного в маркировке, возникает разница в весе товара, которая называется завесом тары. Завес тары может возникать вследствие впитывания в нее товара и (или) по другим причинам.

Завес тары оформляется актом по форме № ТОРГ-6. Акт является основанием для предъявления претензий к поставщику в случае, если масса тары превышает массу, указанную в сопроводительных документах поставщика.

На таре делается отметка (краской, химическим карандашом, чернилами) с указанием номера и даты акта о завесе, чтобы предотвратить повторное активирование одной и той же тары.

Для учета тары, требующей завеса, применяется журнал по форме № ТОРГ-7.

Выявленная недостача отражается бухгалтерской проводкой:

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» КРЕДИТ 41 «Товары»

— списан завес тары.



ПРИМЕР Организация оптовой торговли приобрела 50 т. товара «А» на сумму 590 000 руб., в том числе НДС — 90 000 руб.

Договорная цена за 1 т. товара «А» без учета НДС составила 10 000 руб.

Услуги транспортной организации, связанные с доставкой товара «А», составили 118 000 руб., включая НДС в сумме 18 000 руб. При приемке товара «А» выявлена недостача в количестве 2 т. Нормы естественной убыли товара «А» составляет 0,5% (условно).

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при отражении договорной стоимости товара «А»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 480 000 руб. (10 000 руб. × 48 т.) — отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями — юридическими лицами» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 2500 руб. ($10\,000 \text{ руб.} \times 50 \text{ т.} \times 0,5\%$) — списана недостача товара «А» в пределах норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями — юридическими лицами»

— 2500 руб. — недостача в пределах норм естественной убыли включена в покупную стоимость оприходованного товара «А»;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 17 500 руб. ($10\,000 \text{ руб.} \times 2 \text{ т.} - 2500 \text{ руб.}$) или ($500\,000 - 480\,000 - 2500$) — отражена убыль (недостача) приходуемых ценностей сверх нормы естественной убыли, не оговоренная с поставщиком;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 86 400 руб. ($90\,000 \text{ руб.} / 50 \text{ т.} \times 48 \text{ т.}$) — начислен НДС по оприходованному товару «А»;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 450 руб. ($2500 \text{ руб.} \times 18\%$) — начислен НДС на недостачу товара «А» в пределах нормы естественной убыли;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 3150 руб. ($17\,500 \text{ руб.} \times 18\%$) или ($90\,000 - 86\,400 - 450$) начислен НДС на недостачу товара «А» сверх нормы естественной убыли;

б) при отражении затрат по доставке товара «А»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 96 500 руб. [$(118\,000 \text{ руб.} - 18\,000 \text{ руб.}) \times 48,25 \text{ т.} / 50 \text{ т.}$] отражена сумма транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на фактически оприходованный товар «А» и недостачу в пределах нормы естественной убыли;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 3500 руб. [$100\,000 \text{ руб.} \times (50 \text{ т.} - 48,25 \text{ т.}) / 50 \text{ т.}$] или ($100\,000 - 96\,500$) — отражена доля транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на недостачу товара «А» сверх норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 17 370 руб. ($96\,500 \text{ руб.} \times 18\%$) — начислен НДС на транспортные расходы по оприходованному товару «А» и недостаче в пределах нормы естественной убыли;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 630 руб. ($3500 \text{ руб.} \times 18\%$) или ($18\,000 - 17\,370$) — отражена доля НДС транспортно-заготовительных расходов, приходящихся на недостачу товара «А» сверх норм естественной убыли.



ПРИМЕР В организацию оптовой торговли поступил от поставщика товар «А», имеющий небольшие недостатки, которые организация приняла решение устранить. Стоимость товара «А» составила 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб. Расходы по устранению недостатков товара «А» составили 1180 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент оприходования товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 20 000 руб. (23 600 – 3600) – отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 3600 руб. – начислен НДС по приобретенному товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 3600 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А»;

б) при предъявлении претензии к поставщику:

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1180 руб. – сумма расходов по устранению недостатков товара «А», предъявленная в виде претензии поставщику;

в) при оплате товаров:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

– 1180 руб. – уменьшена задолженность поставщику на сумму расходов по устранению недостатков товара «А»;

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 22 420 руб. (23 600 – 1180) – отражена оплата товара «А» за вычетом расходов по устранению недостатков за счет поставщика.



ПРИМЕР Организацией-продавцом реализован организации-покупателю товар на сумму 20 000 руб. без учета НДС. Учетная стоимость товара составила 1200 руб. Для товара установлены нормы естественной убыли. При приемке товара покупателем обнаружена недостача на сумму 600 руб. Недостача товара в пределах установленных норм, оговоренная с поставщиком, составила 200 руб.

В бухгалтерском учете организации-покупателя делаются следующие записи:

а) в момент оприходования товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 19 400 руб. (20 000 – 600) – отражена покупная стоимость товара без НДС за вычетом недостающего товара;

б) при отражении покупателем потерь товаров:

ДЕБЕТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями – юридическими лицами» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 200 руб. – отражена убыль (недостача) приходуемых ценностей (усушка, утриска, распыл и т. п.), в пределах норм естественной убыли, оговоренная с поставщиком;

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями – юридическими лицами»

– 200 руб. – недостача товара в пределах норм естественной убыли списана на издержки обращения;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 400 руб. (600 – 200) – отражена убыль (недостача) приходуемых ценностей сверх нормы естественной убыли, не оговоренная с поставщиком;

в) при оплате товаров:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

– 400 руб. – уменьшена задолженность поставщику на сумму потерь сверх норм убыли;

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 19 600 руб. (20 000 – 400) – отражена оплата товаров за вычетом суммы потерь сверх норм убыли.

В бухгалтерском учете организации-продавца делаются следующие записи:

а) при отражении потерь товаров сверх норм убыли:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 400 руб. (600 – 200) – (красное сторно) сторнирована продажная стоимость реализованных товаров на сумму потерь сверх норм убыли;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

– 400 руб. – начислена убыль (недостача) ценностей сверх нормы на расчеты по претензиям;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 1200 руб. – (красное сторно) сторнирована фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров на сумму потерь сверх норм убыли;

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 1200 руб. – начислена фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров на сумму потерь сверх норм убыли;

б) при оплате товаров:

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 400 руб. – уменьшена задолженность покупателя на сумму потерь сверх норм убыли;

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 19 600 руб. (20 000 – 400) – отражена оплата товаров за вычетом суммы потерь сверх норм убыли.



ПРИМЕР В организацию оптовой торговли от поставщика поступил товар «А» в картонных коробках. Товар «А» при приемке его от поставщика оприходован в чистом весе. Чистый вес (нетто) определен путем вычитания из общего веса товара «А» (брутто) веса тары по маркировке в количестве 100 кг (120 – 20).

Цена оприходованного товара «А» составила 50 руб. за один килограмм. После высвобождения тары из-под товара «А» ее взвесили. Фактический вес тары оказался больше веса этой тары, указанного в маркировке, из-за чего возникла разница в весе товара «А» (завес тары) в количестве 5 кг (25–20).

Так как масса тары превышает массу, указанную в сопроводительных документах поставщика, ему направлена рекламация для возмещения недостачи товара «А».

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при оприходовании товара:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 5000 руб. (50 руб./кг × 100 кг) – товар «А» оприходован на склад в чистом весе;
б) при списании завеса тары:

ДЕБЕТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями – юридическими лицами» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 250 руб. (50 руб./кг × 5 кг) – списан завес тары;

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям» КРЕДИТ 94-3 «Недостачи и потери от порчи ценностей организациями – юридическими лицами»

– 250 руб. – предъявлена претензия поставщику по завесу тары.

Потери от порчи, боя, лома товаров

В торговых организациях во время транспортировки, хранения или продажи товаров могут возникать по тем или иным причинам бой, порча, лом товарно-материальных ценностей.

Бой, порча, лом товарно-материальных ценностей, подлежащих уценке или списанию, оформляется актом по форме № ТОРГ-15.

Порча, потеря качества товаров, не подлежащих дальнейшей реализации, оформляется актом по форме № ТОРГ-16.

Испорченный товар подлежит уничтожению в присутствии комиссии, составившей акт, во избежание его повторного активирования материально ответственным лицом с присвоением взамен неиспорченных товаров.

Потери от боя, лома и порчи товарно-материальных ценностей отражаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном списанию недостачи товаров.



ПРИМЕР В организации оптовой торговли вследствие нарушения условий хранения товара материально ответственным лицом произошла порча 50 штук товара «А», не подлежащих реализации. Учетная цена товара «А» составила 100 руб. за одну штуку. Сумма НДС по испорченному товару «А» была предъявлена к вычету по ставке 18%.

Испорченный товар «А» был заактирован и уничтожен в присутствии комиссии. Для выбывшего товара «А» не определены нормы убыли.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при отражении порчи товара:

ДЕБЕТ 94-1 «Недостачи и потери от порчи ценностей физическими лицами, являющимися работниками организации» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 5000 руб. (100 руб./шт. × 50 шт.) – отражена потеря товара «А»;

ДЕБЕТ 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» КРЕДИТ 94-1 «Недостачи и потери от порчи ценностей физическими лицами, являющимися работниками организации»

– 5000 руб. – сумма потерь списана на виновное лицо;

б) при отражении НДС по выбывшему товару:

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 900 руб. (5 000 руб. × 18/118) – (красное сторно) восстановлена сумма НДС по испорченному товару «А»;

ДЕБЕТ 94-1 «Недостачи и потери от порчи ценностей физическими лицами, являющимися работниками организации» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 900 руб. – списан НДС по испорченному товару «А»;

ДЕБЕТ 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» КРЕДИТ 94-1 «Недостачи и потери от порчи ценностей физическими лицами, являющимися работниками организации»

– 900 руб. – сумма НДС списана на виновное лицо.

Списание некондиционных (просроченных) товаров с истекшим сроком годности

Под сроком годности понимается срок, по истечении которого товар считается непригодным для использования по назначению (п. 1 ст. 472 ГК РФ).

Срок годности товара определяется периодом времени, исчисленным со дня его изготовления, в течение которого товар пригоден к использованию, либо датой, до наступления которой товар пригоден к использованию (ст. 473 ГК РФ).

Товар, на который установлен срок годности, продавец обязан передать покупателю с таким расчетом, чтобы он мог быть использован по назначению до истечения срока годности, если иное не предусмотрено договором (п. 2 ст. 472 ГК РФ).

В отношении товара, на который установлен срок годности, покупатель вправе предъявить требования, связанные с недостатками товара, если они обнаружены в течение срока годности товара (п. 4 ст. 477 ГК РФ).

Товары, которые полностью или частично потеряли свои потребительские качества, вследствие истекшего срока годности (потребления) относятся к некондиционным (просроченным) товарам.

Порядок отражения в бухгалтерском учете

Некондиционные товары, не подлежащие дальнейшей реализации, оформляются актом о списании товаров (форма № ТОРГ-16). Ответственные работники торговой организации должны контролировать правомерность списания таких товаров.

Убытки от порчи товаров в результате потери своих потребительских качеств, если виновные не установлены, в бухгалтерском учете списываются на финансовые результаты организации следующими записями:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана фактическая (покупная) стоимость просроченных, некачественных товаров за счет прочих расходов организации;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– списана продажная стоимость просроченных, некачественных товаров за счет прочих расходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– списана (сторнированием) торговая наценка по просроченным, некачественным товарам. На сумму сторнированной торговой наценки уменьшены прочие расходы организации.

При списании на прочие расходы некондиционного товара необходимо руководствоваться нормами естественной убыли для целей налогообложения прибыли.

Впредь до утверждения норм естественной убыли в порядке, установленном подпунктом 2 пункта 7 статьи 254 НК РФ, применяются нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти (ст. 254 НК РФ).

В бухгалтерском учете при списании некондиционных товаров, для которых определены нормы убыли, убыль ценностей по нормам отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— оприходована (возмещена) убыль некондиционных товаров в пределах норм на издержки организации торговли (расходы на продажу). Убыль ценностей по нормам отражена в составе прочих доходов организации.

При списании товара в случае его истекшего срока хранения (просроченного срока годности) НДС, ранее отнесенный на расчеты с бюджетом и приходящийся на потери товара сверх норм естественной убыли, вычету не подлежит (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ), а подлежит восстановлению в том отчетном периоде, когда товар списывается с баланса. Восстанавливается НДС исходя из той ставки, по которой он был предъявлен к вычету из бюджета.

Суммы НДС по некондиционным товарно-материальным ценностям, стоимость которых относится на издержки производства (обращения) в пределах норм естественной убыли, принимаются к зачету.

Возмещение НДС при списании товара в случае его истекшего срока хранения (просроченного срока годности) отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Если для товаров определены нормы убыли:

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— восстановлена (сторно) сумма НДС по некондиционным товарам, списанным в связи с их порчей сверх норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— возмещен (списан) НДС по некондиционным (испорченным) товарам сверх норм естественной убыли за счет прочих расходов организации;

2. Если для товаров не определены нормы убыли:

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— восстановлена (сторно) сумма НДС по некондиционным товарам, списанным в связи с их порчей;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— возмещен (списан) НДС по некондиционным (испорченным) товарам за счет прочих расходов организации.

Сумма восстановленного НДС по некондиционным (просроченным) товарам не учитывается при налогообложении прибыли.



ПРИМЕР В организации оптовой торговли в результате проведенной проверки был выявлен товар «А» с истекшим сроком годности на сумму 2000 руб.

Сумма НДС, относящегося к стоимости некондиционного (испорченного) товара «А», составил 360 руб. Для товара «А» не установлены нормы естественной убыли.

Виновные лица в результате проведенной проверки не были установлены.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 2000 руб. — списана учетная стоимость некондиционного товара «А» на прочие расходы организации;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 360 руб. — (красное сторно) восстановлена сумма НДС по некондиционному товару «А»;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 360 руб. – списан НДС по некондиционному товару «А» на прочие расходы организации.

**Списание товаров
по чрезвычайным обстоятельствам**

В составе прочих расходов также отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.) (п. 13 ПБУ 10/99).

Такие расходы относятся к прочим расходам организации (п. 4 ПБУ 10/99).

Расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, признаются в бухгалтерском учете по мере установления размера причиненного ущерба.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, прочие доходы и расходы отчетного периода относятся соответственно на субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы», открываемые к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете списание выявленных недостач и потерь товара на товарном(ых) складе(ах) (в секции продавца) в оптовой и розничной торговле по чрезвычайным обстоятельствам отражается следующими записями:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– отражена выявленная потеря товара по фактической (покупной) стоимости МПЗ в качестве прочих расходов;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– отражена выявленная потеря товара по продажной стоимости МПЗ в качестве прочих расходов;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– списана (сторнирована) торговая наценка по недостающим или испорченным товарам. На сумму сторнированной торговой наценки уменьшены прочие расходы организации.

Если для товара определены нормы убыли, то возмещение выявленной потери товара по чрезвычайным обстоятельствам в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– оприходована (возмещена) убыль ценностей – усушка, утруска, распыл и т. п., в пределах норм на издержки обращения. Убыль ценностей по нормам отражена в составе прочих доходов организации.

При списании товара в случае его недостачи, боя или порчи по чрезвычайным обстоятельствам НДС, ранее отнесенный на расчеты с бюджетом и приходящийся на потери товара сверх норм естественной убыли, вычету не подлежит (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ), а подлежит восстановлению в том отчетном периоде, когда товар списывается с баланса. Восстанавливается НДС исходя из той ставки, по которой он был предъявлен к вычету из бюджета.

Суммы НДС по недостающим товарно-материальным ценностям, стоимость которых относится на издержки производства (обращения) в пределах норм естественной убыли, принимаются к зачету.

Возмещение НДС при списании товара в случае его недостачи, боя или порчи по чрезвычайным обстоятельствам отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Если для товара определены нормы убыли:

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— восстановлена (сторно) сумма НДС по товарам, списанным в связи с их недостачей или порчей сверх норм естественной убыли;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— сумма НДС по недостающим или испорченным товарам сверх норм естественной убыли списана в качестве прочих расходов;

2. Если для товара не определены нормы убыли:

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— восстановлена (сторно) сумма НДС по товарам, списанным в связи с их недостачей или порчей;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— списан НДС по недостающим или испорченным товарам в качестве прочих расходов.

2.3.11. Прочие операции

Передача (поступление) товаров в уставный (складочный) капитал

К уставному (складочному) капиталу относится сумма вкладов учредителей, обеспечивающая согласно Уставу организации нормальную финансово-хозяйственную деятельность организации. Размер суммы вкладов оговаривается в учредительных документах.

Акции, распределяемые среди учредителей общества при его учреждении, и дополнительные акции, размещаемые посредством подписки, могут быть оплачены неденежными средствами — ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку (п. 2 ст. 34 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении акционерного общества, производится по соглашению между учредителями (участниками). При оплате дополнительных акций неденежными средствами денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций, производится советом директоров (наблюдательным советом) общества. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями (участниками) общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком (п. 3 ст. 34 Федерального закона № 208-ФЗ).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций: прочими доходами являются поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (п. 5 и 7 ПБУ 9/99);

прочими расходами являются расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (п. 5 и 11 ПБУ 10/99).

Вкладом в уставный (складочный) капитал ООО могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права, а также иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка неденежных вкладов в уставный (складочный) капитал, вносимый участниками, утверждается решением общего собрания, принимаемым всеми участниками единогласно. Если утвержденная участниками оценка превышает 200 МРОТ, то она должна быть подтверждена независимым оценщиком. Каждый учредитель должен полностью внести свой вклад в уставный (складочный) капитал общества в течение срока, определенного учредительным договором и не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества. При этом стоимость вклада каждого учредителя должна быть не менее номинальной стоимости его доли (ст. 15 и 16 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Если стоимость полученного имущества превышает номинальную стоимость доли в уставном (складочном) капитале, то у организации возникает эмиссионный доход.

Фактической себестоимостью товаров (без учета дополнительных расходов), внесенных учредителями (участниками) в счет вклада в уставный (складочный) капитал, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 8 ПБУ 5/01).

В фактическую себестоимость товаров включаются также фактические затраты организации на доставку товаров и приведение их в состояние, пригодное для использования (п. 11 ПБУ 5/01).

По имуществу кроме основных средств и нематериальных активов, передаваемому в уставный (складочный) капитал другой организации восстановлению подлежит НДС в размере суммы ранее принятой к вычету. Суммы налога, подлежащие восстановлению при передаче в уставный (складочный) капитал, не включаются в стоимость имущества и подлежат налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном главой 21 НК РФ. При этом сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанного имущества (п. 3 ст. 170 и п. 11 ст. 171 НК РФ).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные займы предназначен счет 58 «Финансовые вложения».

Операции по счету производятся на основании договоров, расчетно-платежных документов, расчетов и т. п.

По дебету счета отражаются вложения (инвестиции) организации, по кредиту – возврат этих вложений (инвестиций) в организацию.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т.п.

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения информации о краткосрочных и долгосрочных активах.

Учет на счете 58 «Финансовые вложения» организуется в денежном выражении, а по ценным бумагам – в натуральном и денежном выражении.

Факт внесения вклада товарами у передающей организации отражается следующими бухгалтерскими проводками:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана фактическая (покупная) стоимость товара, внесенного в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– списана продажная стоимость товара, внесенного в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– сторнирована торговая наценка по товарам, внесенным в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;

3. При восстановлении НДС:

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– скорректирован сторно НДС, ранее предъявленный к вычету по товарам, внесенным в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации. НДС восстановлен в сумме ранее принятой к вычету;

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— увеличена оценка финансовых вложений организации-учредителя (участника) на сумму восстановленного НДС.

В бухгалтерском учете организации-инвестора оплата взноса в уставный (складочный) капитал акционерного общества неденежными средствами учитывается на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно (например, на субсчете «Предварительные расходы по приобретению финансовых вложений»).

Поступление (оприходование) ценных бумаг (акций), оплаченных организацией-инвестором неденежными средствами, отражается следующими записями:

1. При принятии акций к бухгалтерскому учету:

ДЕБЕТ 58-1 «Паи и акции» КРЕДИТ 58 «Финансовые вложения»

— отражен вклад в уставный (складочный) капитал акционерного общества;

2. При отражении отклонений между оценочной и балансовой стоимостью вклада:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 58 «Финансовые вложения»

— отражена разница между оценочной стоимостью вклада и его балансовой стоимостью в составе прочих расходов организации;

или делается другая запись —

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена разница между балансовой стоимостью вклада и его оценочной стоимостью в составе прочих доходов организации.



ПРИМЕР Организацией-инвестором в качестве вклада в уставный (складочный) капитал АО переданы товары балансовой стоимостью 100 000 руб. НДС по передаваемым товарам составил 18 000 руб. Учредителями организации товары были оценены в 120 000 руб. и выданы акции номинальной стоимостью 120 000 руб.

В бухгалтерском учете организации-инвестора делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предварительные расходы по приобретению финансовых вложений» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 100 000 руб. — списана фактическая (балансовая) стоимость товара;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 18 000 руб. — (красное сторно) скорректирован сторно НДС, ранее предъявленный к вычету;

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предварительные расходы по приобретению финансовых вложений» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 18 000 руб. — увеличена оценка финансовых вложений на сумму восстановленного НДС;

ДЕБЕТ 58-1 «Паи и акции» КРЕДИТ 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предварительные расходы по приобретению финансовых вложений»

— 120 000 руб. — отражен вклад в уставный (складочный) капитал АО;

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предварительные расходы по приобретению финансовых вложений» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— 2000 руб. (120 000 — 100 000 — 18 000) — отражена разница между балансовой стоимостью вклада и его оценочной стоимостью.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о расчетах с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал предназначен субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», открываемый к счету 75 «Расчеты с учредителями».

Операции по субсчету производятся на основании актов (накладных) приемки-передачи, учредительных (уставных) документов и т. п.

По кредиту субсчета отражаются фактически поступившие суммы вкладов учредителей, по дебету – суммы вкладов учредителей, зачтенные на счетах 80 «Уставный капитал», 83 «Добавочный капитал» и др.

Аналитический учет ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах. Учет организуется в денежном выражении.

Начисление задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал отражается бухгалтерской записью:

ДЕБЕТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

– отражен (увеличен) размер уставного (складочного) капитала за счет вкладов (взносов) учредителей (участников) после регистрации (перерегистрации) в учредительных документах ее величины (новой величины).

Факт получения (внесения) вклада товарами в бухгалтерском учете принимающей организации отражается следующими записями:

1. Если организация не применяет счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

– отражена (начислена) фактическая стоимость товаров, согласованная учредителями с учетом оплаченных учредителем и документально им подтвержденных транспортно-заготовительных расходов (без НДС);

2. При применении организацией счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

– отражена (начислена) фактическая стоимость товаров, согласованная учредителями с учетом оплаченных учредителем и документально им подтвержденных транспортно-заготовительных расходов (без НДС);

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– оприходованы на склад(ы) товары по фактурной стоимости без НДС;

3. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются организацией-покупателем по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете;

4. При отражении НДС по оприходованным (принятым на учет) товарам:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— учтен (начислен) НДС, восстановленный учредителем и относящийся к стоимости товара, полученного в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованным товарам.



ПРИМЕР Организация «А» получает от организации «Б» вклад в уставный (складочный) капитал товарами. По договоренности сторон этот вклад оценивается в 118 000 руб., в том числе НДС 18% — 18 000 руб.

В бухгалтерском учете организации «Б» делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 100 000 руб. (118 000 — 18 000) — отражена передача вклада в уставный (складочный) капитал товарами без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 18 000 руб. — (красное сторно) восстановлен НДС в сумме ранее принятой к вычету;

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 18 000 руб. — сумма восстановленного НДС отнесена на увеличение финансовых вложений организации.

В бухгалтерском учете организации «А» делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

— 118 000 руб. — начислена задолженность организации «Б» по внесению вклада в уставный (складочный) капитал;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— 100 000 руб. (118 000 — 18 000) — отражено получение вклада в уставный (складочный) капитал товарами без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— 18 000 руб. — начислен НДС по товарам, полученным в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 18 000 руб. — принят к вычету НДС по оприходованным товарам.

Расходы по проведению независимой оценки имущества могут быть отражены в бухгалтерском учете в составе прочих расходов следующими записями:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены расходы, связанные с оплатой услуг независимого оценщика, без НДС;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма НДС по расходам, связанным с оплатой услуг независимого оценщика.

Суммы НДС в составе расходов на оплату услуг по независимой оценке имущества принимаются к вычету в общеустановленном порядке (ст. 171 и 172 НК РФ).

Передача (поступление) товаров на безвозмездной основе

Безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления (п. 2 ст. 423 ГК РФ).

Таким договором, в частности, является договор дарения, согласно которому одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом (п. 1 ст. 572 ГК РФ).

Договор дарения движимого имущества должен быть совершен в письменной форме в случаях, когда дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает пять МРОТ (п. 2 ст. 574 ГК РФ). Договор дарения между коммерческими организациями запрещен (п. 4 ст. 575 ГК РФ).

Данная сделка может быть признана недействительной (ст. 168 ГК РФ).

Доход в связи с безвозмездной передачей ценностей возникает только у стороны, получающей имущество.

Объектом налогообложения по НДС являются операции по реализации товаров на территории РФ (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом передача права собственности на товары на безвозмездной основе признается реализацией товаров.

Налоговой базой является рыночная стоимость имущества (подарков), определяемая в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ).

При реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе момент определения налоговой базы определяется как день отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества, признаются прочими расходами (п. 12 ПБУ 10/99).

Материальные ценности, передаваемые безвозмездно, списываются у передающей стороны по фактической себестоимости. Стоимость материальных ценностей, передаваемых безвозмездно, относится на финансовые результаты. Списание материальных ценностей, передаваемых по договору дарения или безвозмездно, осуществляется на основании первичных документов на отпуск материальных ценностей (товарно-транспортных накладных, накладных на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск и др.) (п. 132 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества относятся на субсчет 91-2 «Прочие расходы», открываемый к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Отпуск товаров, передаваемых безвозмездно в бухгалтерском учете передающей организации, отражается следующими записями:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость переданных безвозмездно товаров на финансовые результаты организации;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана продажная стоимость переданных безвозмездно товаров на финансовые результаты организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— сторнирована торговая наценка по переданным безвозмездно товарам с финансовых результатов организации;

3. При отражении НДС:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с рыночной (продажной) стоимости безвозмездно переданных товаров.

Фактической себестоимостью товаров, полученных по договору дарения или безвозмездно (без учета дополнительных расходов), признается их текущая рыночная стоимость на дату оприходования (принятия к бухгалтерскому учету). Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных товаров (п. 9 ПБУ 5/01).

В фактическую себестоимость товаров включаются также фактические затраты организации на доставку товаров и приведение их в состояние, пригодное для использования (п. 11 ПБУ 5/01).

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с главой 25 НК РФ остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки (п. 8 ст. 250 НК РФ).

При определении и признании рыночной цены товара используются официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 НК РФ).

Товары, полученные по договору дарения и безвозмездно, относятся к прочим доходам (п. 8 ПБУ 9/99) и принимаются к бухгалтерскому учету в качестве доходов будущих периодов.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н для обобщения информации о стоимости активов, полученных организацией безвозмездно, предназначен субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления», открываемый к счету 98 «Доходы будущих периодов».

По кредиту субсчета 98-2 отражается поступление безвозмездных активов, по дебету — их списание.

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по видам активов, к которым они относятся. Учет организуется в денежном выражении.

Поступление товаров, полученных безвозмездно в бухгалтерском учете принимающей организации, отражается следующими записями:

1. В момент начисления задолженности дарителя:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 98-2 «Безвозмездные поступления»

— отражена (начислена) задолженность дарителя на рыночную (фактическую) стоимость товаров с НДС в момент подписания договора дарения или иного безвозмездного договора. Безвозмездное получение товаров отражено в качестве доходов будущих периодов. В развитие субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» могут быть открыты дополнительные субсчета по видам материальных ценностей, полученных безвозмездно, в частности, 98-2-4 «Безвозмездные поступления товаров»;

2. В момент оприходования товаров, если их поступление принимающая (одаряемая) организация отражает без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) рыночная (фактическая) стоимость товаров с НДС;

3. В момент оприходования товаров, если их поступление принимающая (одаряемая) организация отражает с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) рыночная (фактическая) стоимость товаров с НДС;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– оприходованы на склад(ы) товары по рыночной (фактурной) стоимости с НДС;

4. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются у принимающей (одаряемой) организации по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

– включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете.

Списание безвозмездно полученных материальных ценностей как доходов будущих периодов, производится на финансовые результаты организации в прочие доходы по мере их расхода в производство или продажу следующей бухгалтерской записью:

ДЕБЕТ 98-2 «Безвозмездные поступления» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– списана фактическая стоимость безвозмездно полученных товаров на финансовые результаты организации в качестве прочего дохода.



ПРИМЕР Организация 1 получила безвозмездно от организации 2 товар «А» на сумму 800 000 руб. Товар «А» был реализован организацией 3 на сумму 1 180 000 руб., включая НДС 18%.

В бухгалтерском учете организации 1 делаются следующие записи:

а) в момент начисления задолженности дарителя:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 98-2-4 «Безвозмездные поступления товаров»

– 800 000 руб. – начислена задолженность организации 2 на рыночную стоимость товара «А»;

б) в момент оприходования товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 800 000 руб. – погашена задолженность организации 2 на рыночную стоимость товара «А»;

в) в момент передачи (отгрузки) товаров организации 3:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1 180 000 руб. – отражена стоимость продажи товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 000 руб. $(1\,180\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ – начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 800 000 руб. – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

ДЕБЕТ 98-2-4 «Безвозмездные поступления товаров» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 800 000 руб. – списана учетная стоимость товара «А» на финансовые результаты организации в качестве прочего дохода.

Поступление товаров, полученных в качестве средств целевого назначения

Средства целевого финансирования принимаются организацией на счета учета денежных средств, капитальных вложений и т. п. при наличии следующих условий (п. 5 ПБУ 13/2000):

имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены;

имеется уверенность, что указанные средства будут получены.

Средства, полученные в виде ресурсов отличных от денежных средств, принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов. Стоимость активов, полученных или подлежащих получению, определяется организацией исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов (п. 6 ПБУ 13/2000).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о движении средств целевого назначения, полученных от других организаций и лиц, правительственных органов и др., предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

Операции по счету производятся на основании актов (накладных) приемки-передачи, первичных документов по учету материально-производственных запасов, платежных документов, договоров и т. п.

По кредиту счета отражается получение средств целевого назначения, по дебету – их использование. Организация должна обеспечить надлежащий контроль за использованием средств целевого финансирования.

Аналитический учет ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления. Учет организуется в денежном выражении.

Принятые к учету средства отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам (п. 7 ПБУ 13/2000). В бухгалтерском учете делается запись:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

– отражена задолженность по получению организацией средств целевого назначения.

По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают стоимость полученных товаров (п. 7 ПБУ 13/2000). В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. Если организация не применяет счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена (начислена) покупная (фактическая) стоимость товаров без НДС, полученных в качестве средств целевого назначения;

2. При применении организацией счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена (начислена) покупная (фактическая) стоимость товаров без НДС, полученных в качестве средств целевого назначения;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— отражена (начислена) фактурная (покупная) стоимость товаров без НДС;

3. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются у принимающей организации по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете;

4. При отражении НДС по оприходованным (принятым на учет) товарам:

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС по товарам, полученным в качестве средств целевого назначения.

Приобретаемые за счет бюджетных средств товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, оплачиваются с учетом НДС, который возмещению не подлежит, на затраты производства и обращения не относятся, а покрываются за счет вышеназванных источников.

В бухгалтерском учете при списании суммы НДС делается запись:

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— списан НДС по товарам за счет средств целевого назначения (финансирования).

Если средства целевого назначения признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т. п. (п. 7 ПБУ 13/2000). Поступление товаров, полученных в качестве средств целевого назначения, в этом случае, отражается следующими проводками:

1. При применении организацией счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

— отражена (начислена) покупная (фактическая) стоимость товаров с НДС, полученных организацией в качестве средств целевого назначения;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— отражена (начислена) фактурная (покупная) стоимость товаров с НДС;

2. Если организация не применяет счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

— отражена (начислена) покупная (фактическая) стоимость товаров с НДС, полученных организацией в качестве средств целевого назначения;

3. При отражении торговой наценки, если оприходованные (принятые на учет) товары учитываются у принимающей организации по продажной стоимости на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— включена (начислена) торговая наценка (скидка, наценка) в розничную цену оприходованного на склад товара для покрытия расходов торговой организации. Торговая наценка учтена на отдельном счете и субсчете.

Товары, полученные в качестве средств целевого финансирования, учитываются в качестве доходов будущих периодов (п. 9 ПБУ 13/2000). В бухгалтерском учете делается следующая запись:

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 98-2 «Безвозмездные поступления»

— отражены средства целевого назначения (финансирования) в качестве доходов будущих периодов как активы, полученные коммерческой организацией безвозмездно в момент принятия к бухгалтерскому учету этих активов. В развитие субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» могут быть открыты дополнительные субсчета по видам материальных ценностей, полученных безвозмездно, в частности, 98-2-4 «Безвозмездные поступления товаров».

Списание средств целевого назначения, как доходов будущих периодов, производится на увеличение финансовых результатов организации, в доходы отчетного периода по мере расхода материально-производственных запасов в производство или продажу (п. 9 ПБУ 13/2000). В бухгалтерском учете делается следующая запись:

ДЕБЕТ 98-2 «Безвозмездные поступления» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражены прочие доходы организации от использования средств в сумме фактической стоимости отпущенных товаров.



ПРИМЕР Организацией был получен в качестве средств целевого назначения товар «А» в количестве 100 штук на сумму 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Указанный товар в количестве 50 штук был реализован организацией.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при отражении задолженности по получению средств целевого назначения:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

— 118 000 руб. — отражена задолженность по целевому финансированию;

б) в момент оприходования товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 100 000 руб. (118 000 — 18 000) — начислена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 18 000 руб. — начислен НДС по товару «А»;

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 18 000 руб. — сумма НДС по полученному товару «А» списана за счет средств целевого финансирования;

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»

— 100 000 руб. — целевое финансирование отражено в составе доходов будущих периодов;

в) при расходовании (реализации) товаров:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 50 000 руб. (100 000 руб. / 100 шт. × 50 шт.) – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

ДЕБЕТ 98 «Доходы будущих периодов» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 50 000 руб. (100 000 руб. / 100 шт. × 50 шт.) – признан в бухгалтерском учете доход от использования товаров.

Поступление товара, не указанного поставщиком (неотфактурованные поставки)

Если продавец передал покупателю товар в количестве, превышающим указанное в договоре купли-продажи, покупатель обязан известить об этом продавца в соответствии с порядком, предусмотренным пунктом 1 статьи 483 ГК РФ. Если в разумный срок после получения сообщения от покупателя продавец не распорядится соответствующей частью товара, покупатель вправе принять весь товар по цене, предусмотренной договором, если иная цена не определена соглашением сторон (п. 2 и 3 ст. 466 ГК РФ).

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком) (п. 36 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы.

Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки (на товарно-материальные ценности нет расчетных документов – счетов, платежных требований и др.) приходуются с составлением акта о приемке товаров – форма № ТОРГ-4, и отражаются в учете по учетным ценам, которые могут быть определены исходя из цен, указанных в договоре или рыночной цены товаров. Если в качестве учетных цен используется фактическая себестоимость, то неотфактурованные поставки отражаются в учете по рыночным ценам. После получения расчетных документов учетная цена неотфактурованной поставки корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком (п. 39, 40 Методических указаний).

Если расчетные документы поступили в следующем году после предоставления годовой бухгалтерской отчетности, эта корректировка производится за счет прибыли (убытка) прошлых лет, выявленной в отчетном году.

Акт о приемке товаров (форма № ТОРГ-4) составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

Организация принимает меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов (п. 38 Методических указаний).

Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем месяце до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу товарных запасов, они учитываются в общеустановленном в данной организации порядке.

Если в поступивших расчетных документах фактическая цена товаров окажется выше их цены, указанной в договоре с поставщиком, то разница между этой ценой и фактической ценой товаров, а также сумма НДС, относящаяся к этой разнице, доначисляется.

Если в поступивших расчетных документах фактическая цена товаров окажется ниже их цены, указанной в договоре с поставщиком, то разница между этой ценой и фактической ценой товаров, а также сумма НДС, относящаяся к этой разнице, сторнируется.



ПРИМЕР В отчетном месяце в организацию оптовой торговли поступил по договору поставки товар «А» без расчетных документов поставщика. Товар «А» принят к учету по цене, указанной в договоре, в сумме 23 600 руб., в том числе НДС 18% – 3600 руб.

В следующем месяце на принятый к учету товар «А» поступили расчетные документы поставщика на сумму 27 140 руб., в том числе НДС 18% – 4140 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в отчетном месяце:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 20 000 руб. (23 600 – 3600) – отражена стоимость товара «А», указанная в договоре поставки без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 3600 руб. – начислен НДС со стоимости поступившего товара «А»;

б) в следующем месяце после поступления расчетных документов:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 3000 руб. (27 140 – 4140 – 20 000) – увеличена учетная стоимость товара «А» на разницу между фактической ценой без НДС и ценой, по которой товар был принят к учету;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 540 руб. (4140 – 3600) – доначислен НДС на разницу между фактической и учетной ценой товара «А».

Приемка (оприходование) фактически полученного товара, поступившего без счета поставщика, а также в случаях, когда документы поставщика имеют различное конструктивное исполнение, отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– оприходован фактически полученный товар по рыночным ценам, поступивший без счета поставщика, а также в случаях, когда документы поставщика имеют различное конструктивное исполнение с отражением его в качестве прочих доходов организации.

Если товары приходятся по рыночным ценам, то корректировка неотфактурованной поставки товаров после получения расчетных документов производится следующими бухгалтерскими записями:

1. В случае превышения фактической стоимости товаров над их учетной стоимостью:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– увеличена фактическая (покупная) стоимость товаров, полученных по неотфактурованной поставке с учетом поступивших расчетных документов, за счет прочих доходов организации;

2. В случае превышения учетной стоимости товаров над их фактической стоимостью:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– уменьшена фактическая (покупная) стоимость товаров, полученных по неотфактурованной поставке с учетом поступивших расчетных документов, за счет прочих расходов организации.

Если товары приходятся по рыночным ценам, то корректировка неотфактурованной поставки товаров после получения расчетных документов в следующем году после предоставления годовой бухгалтерской отчетности производится следующими бухгалтерскими записями:

1. В случае превышения фактической стоимости товаров над их учетной стоимостью:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– увеличена фактическая (покупная) стоимость товаров, полученных по неотфактурованной поставке с учетом поступивших расчетных документов, за счет прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году;

2. В случае превышения учетной стоимости товаров над их фактической стоимостью:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– уменьшена фактическая (покупная) стоимость товаров, полученных по неотфактурованной поставке с учетом поступивших расчетных документов, за счет убытка прошлых лет, выявленного в отчетном году.



ПРИМЕР Организация получила в декабре прошлого отчетного года 100 единиц товара «А» без расчетных документов. Организацией была установлена учетная цена 500 руб. за единицу товара «А». Согласно расчетным документам поставщика, поступившим в отчетном году, поставщиком установлена покупная цена 600 руб. за единицу товара «А».

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент приемки товара «А»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 50 000 руб. $(500 \text{ руб.} \times 100 \text{ единиц})$ – оприходован товар «А» по учетной цене;

б) в момент корректировки учетной цены товара «А» до предоставления годовой бухгалтерской отчетности:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 10 000 руб. $[(600 \text{ руб.} - 500 \text{ руб.}) \times 100 \text{ единиц}]$ – скорректирована учетная цена за счет прочих доходов организации;

в) в момент корректировки учетной цены товара «А» после предоставления годовой бухгалтерской отчетности:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 10 000 руб. $[(600 \text{ руб.} - 500 \text{ руб.}) \times 100 \text{ единиц}]$ – скорректирована учетная цена за счет прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году.

Запасы (товары), относящиеся к бесхозным вещам, которые являются скоропортящимися или издержки по хранению которых несоизмеримо велики по сравнению с их стоимостью, отражаются в бухгалтерском учете организации-получателя бесхозных запасов по его усмотрению в порядке их использования на внутренние нужды организации или в порядке их реализации (продаже).



ПРИМЕР В организацию оптовой торговли ошибочно поступила партия скоропортящегося товара «А» с НДС 18%, рыночная стоимость которого составила 118 000 руб. Организация приняла решение реализовать данный товар по продажной стоимости 125 000 руб. Затраты по хранению и продаже партии товара «А» составили 10 000 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент приемки товара «А»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 118 000 руб. – оприходован товар «А» по рыночной стоимости;

б) в момент продажи товара «А»:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 118 000 руб. – списана рыночная стоимость реализованной партии товара «А»;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 18 000 руб. ($118\,000 \text{ руб.} \times 18/118$) – начислен НДС с рыночной стоимости реализованной партии товара «А»;

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 125 000 руб. – отражена задолженность за покупателем товара «А»;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– 10 000 руб. – списаны затраты по хранению и реализации партии товара «А»;

в) в момент погашения задолженности перед поставщиком:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 108 000 руб. ($118\,000 - 10\,000$) – перечислена поставщику рыночная стоимость партии товара «А» за вычетом расходов на хранение и продажу.



ПРИМЕР В организацию оптовой торговли ошибочно поступила партия скоропортящегося товара «А» с НДС 18%, рыночная стоимость которого составила 118 000 руб. Организация приняла решение использовать данный товар на внутренние нужды. Расходы, связанные с приемкой (оприходованием) партии товара «А», составили 8000 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент приемки товара «А»:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 118 000 руб. – оприходован товар «А» по рыночной стоимости;

б) в момент списания (расхода) товара «А»:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 118 000 руб. – передана партия товара «А» на внутренние нужды организации;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– 8000 руб. – списаны расходы, связанные с оприходованием и хранением партии товара «А»;

в) в момент погашения задолженности перед поставщиком:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 110 000 руб. ($118\,000 - 8\,000$) – перечислена поставщику рыночная стоимость партии товара «А» за вычетом расходов на разгрузку и хранение.

Комплектация и узловая сборка товаров

Организации торговли не только продают, но и производят или собирают товары. Работу с комплектами используют организации, собирающие компьютеры, радиоаппаратуру, торгующие мебелью и др. Комплект может быть сложным и состоять из других комплектов, например, плата состоит из набора микросхем, а готовый прибор состоит из набора плат.

При выполнении работ и оформлении заказов, связанных с комплектацией и узловой сборкой товаров, необходимо не только безошибочно, точно в соответствии с пожеланиями заказчика, выполнить комплектацию и узловую сборку товара, но и рассчитывать количество комплектов, которое можно собрать из имеющихся на складе(ах) комплектующих, а также себестоимость и продажную цену комплектов.

Фактической себестоимостью товаров, изготавливаемых организацией, признаются фактические затраты на их производство (п. 7 ПБУ 5/01).

Для оформления приемки и оприходования фактически полученных товарно-материальных ценностей (комплектов), поступивших на склад(ы) из цеха(ов) для комплектации организации после их предпродажной подготовки (упаковки, покраски и т. п.) и (или) узловой сборки, применяется наряд на сборку. В этом наряде указываются:

наименование комплекта, его характеристика (вид, модель, группа, марка и т. п.) и единица измерения;
количество (объем) собранных (изготовленных) комплектов исходя из принятых единиц измерения;
сумма сборки комплектующих (стоимость комплектации);
сведения о подразделении-отправителе и подразделении-получателе комплектов;
наименование комплектующих, их характеристика (вид, сорт, группа, марка и т. п.) и единица измерения;
количество (объем) израсходованных (отпущенных) комплектующих исходя из принятых единиц измерения;
учетная цена каждого комплектующего за единицу измерения;
учетная стоимость всего количества израсходованных (отпущенных) комплектующих и др.

Наряд составляется материально ответственным лицом структурного подразделения, сдающего товарно-материальные ценности. Документ служит сдающему подразделению основанием для списания товарно-материальных ценностей, а принимающему подразделению — для оприходования ценностей.

Заполненный документ подписывается материально ответственными лицами сдатчика и получателя.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, расходы, связанные с комплектацией, узловой сборкой и разукomплектованием товаров в организациях, осуществляющих торговую деятельность, относятся на субсчет 44-1 «Издержки обращения», открываемый к счету 44 «Расходы на продажу».

Поступление (приемка) товаров на склад(ы) из цеха(ов) для комплектации (узловой сборки) отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость комплектующих для комплектации (узловой сборки) в сборочном цехе;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

— включена (начислена) фактическая (покупная) стоимость комплектующих в стоимость полученных комплектов;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

— включена (начислена) сумма сборки комплектующих в фактическую стоимость полученных комплектов;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— оприходованы на склад(ы) комплекты по фактической (покупной) стоимости с учетом сборки.



ПРИМЕР Организация оптовой торговли осуществляет продажу комплектов «А» собственной сборки и комплектующих «Б», «В» и «Г». Для сборки одного комплекта «А» необходимы следующие комплектующие:

комплектующее «Б» в количестве 1 штуки;
комплектующее «В» в количестве 3 штук;
комплектующее «Г» в количестве 2 штук.

Учетная стоимость комплектующих, входящих в комплект «А», составляет:

комплектующего «Б» — 5000 руб. за штуку;

комплектующего «В» — 3000 руб. за штуку;

комплектующего «Г» — 4000 руб. за штуку.

Организация произвела сборку 10 штук комплектов «А» для их реализации. Стоимость сборки одного комплекта «А» составила 2000 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 50 000 руб. (5000 руб./шт. × 1 шт. × 10 шт.) — списана учетная стоимость комплектующего «Б» для сборки партии комплектов «А»;

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 90 000 руб. (3000 руб./шт. × 3 шт. × 10 шт.) — списана учетная стоимость комплектующего «В» для сборки партии комплектов «А»;

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 80 000 руб. (4000 руб./шт. × 2 шт. × 10 шт.) — списана учетная стоимость комплектующего «Г» для сборки партии комплектов «А»;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

— 220 000 руб. (50 000 + 90 000 + 80 000) — включена учетная стоимость комплектующих «Б», «В» и «Г» в стоимость партии комплектов «А»;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

— 20 000 руб. (2000 руб. × 10 шт.) — включена сумма сборки комплектующих «Б», «В» и «Г» в фактическую стоимость партии комплектов «А»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

— 240 000 руб. (220 000 + 20 000) — оприходована на склад партия комплектов «А».

Предпродажная подготовка — подработка, сортировка, фасовка, упаковка, улучшение технических характеристик и т. п. товаров производится с целью доведения материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

В бухгалтерском учете расход комплектующих для предпродажной подготовки (упаковки, покраски и т. п.) товаров отражается проводкой:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 10 «Материалы», 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость израсходованных комплектующих на расходы на продажу.

Стоимость израсходованных комплектующих и другие затраты по предпродажной подготовке, произведенные до момента оприходования товаров, включаются в их фактическую себестоимость (п. 12 ПБУ 5/01).



ПРИМЕР В организацию оптовой торговли поступила партия товара «А» на сумму 20 000 руб. без учета НДС. Организация произвела предпродажную подготовку — фасовку и упаковку товара «А» до момента его оприходования на склад. При предпродажной подготовке товара «А» были израсходованы материалы на сумму 500 руб. Стоимость работ по фасовке и упаковке партии товара «А» составила 2500 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 20 000 руб. – отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 500 руб. – отражен расход материалов на предпродажную подготовку товара «А»;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– 500 руб. – учетная стоимость израсходованных материалов (комплектующих) включена в фактическую стоимость партии товара «А»;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– 2500 руб. – стоимость работ по фасовке и упаковке включена в фактическую стоимость партии товара «А»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– 23 000 руб. (20 000 + 500 + 2500) – оприходована на склад партия товара «А».

Для оформления приемки и оприходования фактически полученных товарно-материальных ценностей (комплектующих), поступивших на склад(ы) из цеха(ов) для комплектации организации после разукomплектации (узловой разборки) комплектов, применяется наряд на разукomплектацию. В этом наряде указываются:

наименование комплекта, его характеристика (вид, модель, группа, марка и т. п.) и единица измерения;

количество (объем) разукomплектованных (разобранных) комплектов исходя из принятых единиц измерения;

сумма разборки комплектов (стоимость разукomплектации);

сведения о подразделении-отправителе и подразделении-получателе комплектующих;

наименование комплектующих, их характеристика (вид, сорт, группа, марка и т. п.) и единица измерения;

количество (объем) оприходованных (полученных) комплектующих исходя из принятых единиц измерения;

учетная цена каждого комплектующего за единицу измерения;

учетная стоимость всего количества оприходованных (полученных) комплектующих и др.

Наряд составляется материально ответственным лицом структурного подразделения, сдающего товарно-материальные ценности. Документ служит сдающему подразделению основанием для списания товарно-материальных ценностей, а принимающему подразделению для оприходования ценностей.

Заполненный документ подписывается материально ответственными лицами сдатчика и получателя.

Возврат (приемка) комплектующих из цеха(ов) для комплектации отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– списана фактическая (покупная) стоимость комплектов для их разукomплектации (узловой разборки) в сборочном цехе;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– включена (начислена) фактическая (покупная) стоимость комплектов в стоимость полученных комплектующих;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 44-1 «Издержки обращения»

– включена (начислена) сумма разборки комплектов в фактическую стоимость полученных комплектующих;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– оприходованы на склад(ы) комплектующие по фактической (покупной) стоимости с учетом разборки.

Порядок отражения в бухгалтерском учете товаров, переданных в переработку на сторону

Товары, переданные в переработку (обработку) на сторону, отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1. При передаче для переработки (обработки) другим организациям:

ДЕБЕТ 41-7 «Товары, переданные в переработку на сторону» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— начислена фактическая (покупная) стоимость товаров, переданных для переработки (обработки) другим организациям на отдельный субсчет (для их обособленного учета);

2. При возврате от других организаций после переработки (обработки):

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров», 41-1 «Товары на складах»

КРЕДИТ 41-7 «Товары, переданные в переработку на сторону»

— списана фактическая (покупная) стоимость товаров, полученных (возвращенных) после переработки (обработки) другими организациями, с отдельного субсчета.

В бухгалтерском учете работы, выполненные организациями-изготовителями по переработке (обработке) товаров заказчика, отражаются следующими проводками:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров», 41-1 «Товары на складах»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена стоимость выполненных организацией-изготовителем работ по переработке (доработке) товара заказчика;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— учтен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по выполненным организацией-изготовителем работам.



ПРИМЕР Организация-заказчик передала организации-изготовителю в переработку товар «А» в количестве 100 единиц. Учетная стоимость единицы товара «А» составила 2360 руб. Стоимость услуг по переработке товара «А» изготовителем составила 118 000 руб, включая НДС 18% – 18 000 руб.

В бухгалтерском учете организации-заказчика делаются следующие записи:

- а) при передаче товара на переработку:

ДЕБЕТ 41-7 «Товары, переданные в переработку на сторону» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 236 000 руб. (2360 руб. × 100 единиц) – отражена учетная стоимость товара «А», переданного для переработки;

- б) при возврате товара после переработки:

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 41-7 «Товары, переданные в переработку на сторону»

– 236 000 руб. – списана учетная стоимость товара «А», полученного после переработки;

ДЕБЕТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 100 000 руб. (118 000 – 18 000) – отражена стоимость выполненных работ без НДС по переработке товара «А»;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 180 000 руб. – начислен НДС со стоимости выполненных работ по переработке товара «А»;

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 15-2 «Заготовление и приобретение товаров»

– 336 000 руб. (236 000 + 100 000) – оприходован на склад товар «А» по фактической стоимости без НДС;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 180 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А».

Передача товаров для собственных нужд

Передача товаров для собственных нужд достаточно часто встречающаяся хозяйственная операция в практической деятельности организаций.

Операции по передаче товаров (работ, услуг) являются объектом обложения НДС. Для возникновения объекта налогообложения необходимы выполнение следующих условий (п. 1 ст. 146 НК РФ):

имеет место факт передачи товаров в обособленное(ые) структурное(ые) подразделение(я) организации, а не внутреннего перемещения материально-производственных запасов между структурными подразделениями организации;

стоимость указанных ценностей не должна быть признана в качестве расхода для целей налогообложения прибыли.

Перевод товаров в разряд материалов оформляется актом (приказом).

Данный акт (приказ) применяется также и для учета движения товарно-материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. В этом акте (приказе) указываются:

сведения об отправителе и получателе ценностей;

наименование товара, переведенного в разряд материала, его характеристика (вид, сорт, группа, артикул и т. п.) и единица измерения;

сведения о номенклатурном номере товара до и после перевода его в разряд материала, его количестве, учетной цене за единицу измерения и учетной стоимости;

порядковый номер записи в карточке учета материалов формы № М-17 и др.

Заполненный документ подписывается главным бухгалтером и материально ответственными лицами сдатчика и получателя. Акт (приказ) утверждается руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

Документ служит сдающему подразделению основанием для списания товарно-материальных ценностей, а принимающему подразделению для оприходования ценностей.

Перевод товаров в разряд материалов отражается следующими бухгалтерскими проводками:

1. При учете товаров по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– перенесена фактическая (покупная) стоимость списанного товара в оприходованные материалы;

2. При учете товаров по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 41-2 «Товары в розничной торговле» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка»

– списана (сторнированием) торговая наценка по товарам, переведенным в разряд материалов; или делается другая запись;

ДЕБЕТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, накидка» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– отражена торговая наценка по товарам, переведенным в разряд материалов;

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

– списана фактическая (покупная) стоимость товара, переведенного в разряд материалов.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, расходы, связанные с внутренним потреблением товарно-материальных ценностей в организациях, осуществляющих торговую деятельность, относятся на субсчет 44-1 «Издержки обращения», открываемый к счету 44 «Расходы на продажу».

Использование материалов на нужды организации торговли отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– списана фактическая себестоимость израсходованных материалов на издержки торговой организации.



ПРИМЕР Организация оптовой торговли приобрела 100 единиц товара «А» с НДС 18% по цене 118 руб. за единицу. Товар «А» в количестве 10 единиц был использован организацией при проведении ремонтных работ торгового зала.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) в момент оприходования товаров:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 10 000 руб. (11 800 – 1800) – отражена покупная стоимость товара «А» без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1800 руб. – начислен НДС по приобретенному товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

– 1800 руб. – принят к вычету НДС по оприходованному товару «А»;

б) в момент перевода в разряд материалов:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 1000 руб. (100 руб. × 10 единиц) – списана учетная стоимость части товара «А», переданного для проведения ремонтных работ торгового зала;

в) в момент использования материалов на нужды организации:

ДЕБЕТ 44-1 «Издержки обращения» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 1000 руб. (100 руб. × 10 единиц) – списана учетная стоимость израсходованного товара «А» на издержки торговой организации.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей – товаров

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ (п. 12 ПБУ 5/01).

Рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (п. 4 ст. 40 НК РФ).

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов (п. 9 ПБУ 5/01).

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте, образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью на конец года и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, учтенной на счетах бухгалтерского учета, если последняя выше текущей рыночной стоимости (п. 25 ПБУ 5/01). При расчете суммы резерва рыночная стоимость материально-производственных запасов должна быть документально подтверждена. Создание резерва должно быть предусмотрено учетной политикой организации.

Отчисления в резерв под снижение стоимости материальных ценностей, создаваемого в соответствии с правилами бухгалтерского учета, относятся к прочим расходам (п. 11 ПБУ 10/99). Дооценка материальных ценностей относится к прочим доходам (п. 7 ПБУ 9/99).

Резерв создается по отдельным номенклатурным номерам или по отдельным видам (группам) материально-производственных запасов. Не допускается создание резерва по таким классификационным видам (группам) материально-производственных запасов как основные и вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т. п., а также по материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, текущая рыночная стоимость которой на отчетную дату соответствует или превышает ее фактическую себестоимость (п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н).

Если на отчетную дату фактическая себестоимость материально-производственных запасов ниже текущей рыночной стоимости, то в качестве балансовой оценки материально-производственных запасов принимается фактическая себестоимость, иначе – текущая рыночная стоимость с отражением в бухгалтерском учете резерва (убытка) от снижения стоимости материально-производственных запасов.

В следующем отчетном году зарезервированная сумма восстанавливается:

при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы;

по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв;

в конце года, если в течение года резерв не был использован полностью. При необходимости на следующий отчетный год создается новый резерв.

Восстановленная сумма отражается на финансовых результатах (прочих доходах) организации.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01).

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности информация о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей (п. 27 ПБУ 5/01).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости, учтенной на счетах бухгалтерского учета от рыночной стоимости товарно-материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте – товаров, готовой продукции, материалов, оборудования к установке, незавершенных производства, строительства и т. п. предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

По кредиту счета отражается образование резерва (дооценка), по дебету – восстановление (уменьшение) зарезервированной суммы.

Аналитический учет ведется по каждой сумме резерва. Учет организуется в денежном выражении.

Расчет суммы резерва под снижение стоимости материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте, кроме незавершенного строительства может быть оформлен актом. В этом акте указываются:

сведения о резерве и периоде создания резерва;

сведения о товарно-материальных ценностях, их количестве, рыночной стоимости на дату составления акта;

фактической себестоимости по данным бухгалтерского учета;

сумме снижения стоимости и др.

Акт составляется работником бухгалтерии. Подписывается им, главным бухгалтером и руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

К настоящему акту должны прилагаться документы, подтверждающие рыночную стоимость товарно-материальных ценностей.

Создание резерва под снижение стоимости товаров отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

— образован резерв под снижение стоимости товаров, относящихся к средствам в обороте на величину разницы между текущей рыночной стоимостью на конец года и учетной (покупной) стоимостью, учтенной на счетах бухгалтерского учета, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Сумма резерва отражена на прочих расходах организации.

В бухгалтерском учете использование резерва под снижение стоимости товаров отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

Данная запись производится, когда:

уменьшена сумма резерва (в пределах зарезервированной суммы) в следующем отчетном году при повышении рыночной стоимости товарных ценностей, по которым ранее был создан резерв. Уменьшение резерва отражено на прочих доходах организации;

восстановлена зарезервированная сумма в следующем отчетном году по мере списания товарных ценностей, по которым образован резерв, а также в конце года, если в течение года резерв не был использован полностью. Восстановленная сумма отражена на прочих доходах организации.

При необходимости на следующий отчетный год создается новый резерв.



ПРИМЕР У организации по состоянию на 31 декабря текущего года на балансе числится 100 единиц товара «А». Учетная цена единицы товара «А» составляет 15 000 руб. К концу текущего года рыночная цена единицы товара «А» составила 10 000 руб. При формировании учетной политики на новый год организацией принято решение о создании резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Продажная цена единицы товара «А» с НДС 18% составляет 23 600 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) на момент создания резерва в конце текущего года:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

— 500 000 руб. $[(15\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.}) \times 100 \text{ единиц}]$ — образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей;

б) в новом году по мере реализации товара «А»:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ-90-1 «Выручка»

— 2 360 000 руб. $(23\,600 \text{ руб.} \times 100 \text{ единиц})$ — отражена выручка от реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 360 000 руб. $(2\,360\,000 \text{ руб.} \times 18/118)$ — начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 1 500 000 руб. (15 000 руб. × 100 единиц) – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

ДЕБЕТ 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»**КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»**

– 500 000 руб. – отражено использование резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Займы в неденежной форме товарами

Договор займа имеет большое значение при регулировании кредитных отношений сторон в условиях нехватки оборотных средств.

По договору займа одной стороной (займодавцами) предоставляются денежные средства или имущество, определенное родовыми признаками другой стороне (заемщику), который обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество другого полученного им имущества того же рода и качества (ст. 807 ГК РФ), и (если это предусмотрено в договоре займа) уплатить проценты на сумму займа (п. 1 ст. 809 ГК РФ).

Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей (ст. 807 и п. 3 ст. 812 ГК РФ). При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте нахождения юридического лица ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части. Проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа, если иное не предусмотрено договором (п. 1 и 2 ст. 809 ГК РФ).

Договор займа предполагается беспроцентным, если в нем прямо не предусмотрено иное, в случае, когда по договору заемщику передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками (п. 3 ст. 809 ГК РФ).

Займодавец обязан передать заемщику деньги в сумме или вещи в количестве, указанном в договоре займа. Когда деньги или вещи в действительности получены заемщиком от займодавца в меньшем количестве, чем указано в договоре, договор считается заключенным на это количество денег или вещей. Заемщик вправе оспаривать договор займа по его безденежности (ст. 812 ГК РФ).

Заемщик обязан:

возвратить займодавцу полученную сумму займа в срок и в порядке, предусмотренными договором займа. Сумма беспроцентного займа может быть возвращена заемщиком досрочно. Сумма процентного займа может быть возвращена заемщиком досрочно с согласия займодавца. Сумма займа считается возвращенной в момент передачи ее займодавцу или зачисления соответствующих денежных средств на его банковский счет (ст. 810 ГК РФ).

Основной долг по договору займа в неденежной форме погашается только имуществом. Проценты по этому договору (если они предусмотрены) могут выплачиваться не только имуществом, но и денежными средствами. Заемщик несет ответственность за невозвращение в срок суммы займа (ст. 811 и ст. 813 ГК РФ);

использовать полученную сумму займа на определенные цели, если договор займа заключен с условием целевого использования полученных средств. Займодавец имеет право контролировать за целевым использованием суммы займа (п. 1 ст. 814 ГК РФ).

Предоставленные (полученные) займы в неденежной форме товарами. Бухгалтерский учет у заемщика полученных займов в неденежной форме производится в порядке, предусмотренном ПБУ 15/01 Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию.

Кредиторская задолженность организации по займу в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную, срок погашения которой не превышает 12 месяцев, и долгосрочную, срок погашения которой превышает 12 месяцев. Краткосрочная и (или) долгосрочная задолженность может быть срочной, срок погашения которой не наступил или продлен (пролонгирован), и (или) просроченной с истекшим сроком погашения. В соответствии с учетной политикой организация может осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную, если по условиям займа до возврата основной суммы долга остается 365 дней, либо может учитывать ее в составе долгосрочной задолженности до истечения срока договора. По истечении срока платежа организация должна осуществить перевод срочной задолженности в просроченную в день, следующий за днем возврата основной суммы долга.

Кредиторская задолженность по займам, не оплаченным в срок, учитывается обособленно.

Применительно к учету товаров Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, предусмотрены:

счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — для обобщения информации о состоянии краткосрочных (не более 12 месяцев) займов организации, полученных ею в неденежной форме;

счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — для обобщения информации о состоянии долгосрочных (более 12 месяцев) займов организации, полученных ею в неденежной форме.

По кредиту счетов отражается получение займов и начисление процентов по ним, по дебету — их погашение (выплата).

Аналитический учет ведется по каждому кредитному договору. Учет организуется в денежном выражении. При использовании данных счетов организация должна обеспечить возможность получения сводной информации по кредиторам — юридическим (физическим) лицам и видам займов, полученным от них.

При получении займа передача права собственности на переданные товары (вещи) от займодавца к заемщику признается реализацией (п. 1 ст. 39 НК РФ) и облагается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговой базой по НДС является согласованная с займодавцем и зафиксированная в передаточном акте стоимость передаваемого имущества без учета НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Сумма долга организации по займу в неденежной форме товарами определяется по стоимостной оценке товаров (вещей), предусмотренных договором, принимается к бухгалтерскому учету в момент фактической передачи товаров (вещей) и отражается в составе кредиторской задолженности следующими записями:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов»

— отражена стоимость полученного имущества по договору займа (без НДС), если на условиях займа получены товары;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов»

— отражена сумма НДС, относящаяся к полученному имуществу — товарам по договору займа;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованному имуществу товарам, полученным от займодавца.

Возврат полученных займов в неденежной форме товарами отражается в бухгалтерском учете организации как уменьшение кредиторской задолженности. Стоимость товаров (вещей), возвращаемых займодавцу, может отличаться от стоимости товаров (вещей), полученных от него. В момент передачи ценностей (вещей) займодавцу делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— сумма погашения займа, указанная в договоре, отражена в составе прочих доходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана учетная стоимость возвращенного имущества на прочие расходы организации, если на условиях займа переданы товары. Средства, переданные в погашение задолженности по займам, не учитываются при налогообложении прибыли (п. 12 ст. 270 НК РФ);

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— отражена сумма НДС, относящегося к переданному имуществу (товару).

Проценты к уплате по полученным займам относятся к затратам, связанным с получением и использованием займов. Эти затраты признаются прочими расходами того периода, в котором они произведены, и подлежат включению в финансовый результат организации в сумме причитающихся платежей независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся эти платежи.

Кредиторская задолженность по процентам к уплате учитывается обособленно от кредиторской задолженности по основной сумме займа.

Ежемесячное начисление суммы процентов к уплате по предоставленным (полученным) займам отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66-4 «Расчеты по процентам краткосрочных займов», 67-4 «Расчеты по процентам долгосрочных займов»

— начислена сумма процентов к уплате за отчетный период, если договор займа предусматривает их уплату за счет увеличения прочих расходов организации. Сумма процентов к уплате учитывается при налогообложении прибыли в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 269 НК РФ.

При отражении в бухгалтерском учете уплаты процентов по возвращенным (погашенным) займам в неденежной форме делаются следующие записи:

1. Если проценты оплачены денежными средствами:

ДЕБЕТ 66-4 «Расчеты по процентам краткосрочных займов», 67-4 «Расчеты по процентам долгосрочных займов» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— отражена уплата процентов денежными средствами, перечисленными с расчетных счетов организации;

2. Если проценты оплачены имуществом:

ДЕБЕТ 66-4 «Расчеты по процентам краткосрочных займов», 67-4 «Расчеты по процентам долгосрочных займов» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— общая сумма процентов, уплаченных имуществом, отражена в составе прочих доходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 10 «Материалы», 41-1 «Товары на складах», 43 «Готовая продукция»

— отражена на прочих расходах организации учетная стоимость имущества, переданного в качестве процентов к уплате. Средства, переданные в погашение задолженности по процентам к уплате, не учитываются при налогообложении прибыли (ст. 265 НК РФ).

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— отражена сумма НДС, относящаяся к переданному имуществу в уплату процентов.

Предоставленные (выданные) займы в неденежной форме товарами. Применительно к учету товаров Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденного Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, для обобщения информации о наличии и движении предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам займов в неденежной форме предназначен субсчет 58-3 «Предоставленные займы», открываемый к счету 58 «Финансовые вложения».

По дебету субсчета отражается предоставление займов, по кредиту — их погашение (выплата).

Аналитический учет ведется на субсчете 58-3 — по каждому кредитному договору. Учет организуется в денежном выражении. При использовании счета 58 «Финансовые вложения» организация должна обеспечить возможность получения информации о краткосрочных и долгосрочных активах.

При выдаче займа передача права собственности на переданные товары (вещи) от займодавца к заемщику признается реализацией (п. 1 ст. 39 НК РФ) и облагается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговая база по НДС определяется как стоимость передаваемых товаров, исчисленная исходя из цен, устанавливаемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ, без включения в них НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Стоимость товаров (вещей), указанная в договоре займа, может отличаться от фактической (учетной) стоимости товаров (вещей), переданных займодавцем заемщику.

Предоставление (выдача) краткосрочных (долгосрочных) займов в неденежной форме отражается в бухгалтерском учете в составе дебиторской задолженности. В момент фактической передачи товаров (вещей) делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 58-3 «Предоставленные займы» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— стоимость имущества, указанная в договоре при выдаче займа юридическим или физическим лицам, кроме работников предприятия, отражена в составе прочих доходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— отражена сумма НДС со стоимости передаваемого имущества по договору;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана учетная стоимость переданного имущества на прочие расходы организации, если на условиях займа переданы товары.

Возврат (погашение) предоставленных краткосрочных (долгосрочных) займов в неденежной форме товарами отражается в бухгалтерском учете организации как уменьшение дебиторской задолженности. В момент приемки ценностей (вещей) займодавцем делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена стоимость возвращенного имущества без НДС в составе прочих доходов организации по окончании срока действия договора, если на условиях займа переданы товары;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена сумма НДС со стоимости возвращенного имущества — товаров в составе прочих доходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 58-3 «Предоставленные займы»

— отражена стоимость имущества, указанная в договоре в составе прочих расходов организации;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— предъявлен к вычету из бюджета НДС, относящийся к возвращенному имуществу — товарам.

Проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора (п. 16 ПБУ 9/99).

Сумма процентов к получению по предоставленным (выданным) краткосрочным (долгосрочным) займам отражается в бухгалтерском учете в качестве дебиторской задолженности следующей проводкой:

1. При ежемесячном получении процентов до дня возврата суммы займа:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— проценты к получению, если условиями договора займа предусмотрено их получение, отражены в составе прочих доходов организации;

2. При отражении всей суммы процентов, предусмотренных договором к получению:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

— проценты к получению, если условиями договора займа предусмотрено их получение, отражены в составе доходов организации будущих периодов;

ДЕБЕТ 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— проценты к получению за истекший отчетный период, если условиями договора займа предусмотрено их получение, списаны на финансовые результаты организации.

При отражении в бухгалтерском учете получения процентов по возвращенным (погашенным) краткосрочным (долгосрочным) займам в неденежной форме делаются следующие записи:

1. Если проценты оплачены денежными средствами:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма процентов, полученных денежными средствами на расчетные счета организации. Согласно подпункту 15 пункта 3 статьи 149 НК РФ сумма денежных средств не подлежит обложению НДС;

2. Если проценты оплачены имуществом:

ДЕБЕТ 10 «Материалы», 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена стоимость имущества без НДС, полученного в качестве процентов по договору займа;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости имущества, полученного в качестве процентов по договору займа;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС по оприходованному имуществу, полученному в качестве процентов по договору займа.

Начисленные проценты по займам могут учитываться на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно (на отдельном субсчете).

Товарные кредиты

Сторонами может быть заключен договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками (договор товарного кредита). К такому договору применяются правила параграфа 2 «Кредиты» главы 42 «Заем и кредит» ГК РФ, если иное не предусмотрено таким договором и не вытекает из существа обязательства (ст. 822 ГК РФ).

Условия о количестве, об ассортименте, о комплектности, о качестве, о таре и (или) об упаковке предоставляемых вещей должны исполняться в соответствии с правилами о договоре купли-продажи товаров (ст. 465–485 ГК РФ), если иное не предусмотрено договором товарного кредита (ст. 822 ГК РФ).

Порядок отражения в бухгалтерском учете заемщика. Бухгалтерский учет у заемщика полученных товарных кредитов производится в порядке, предусмотренном ПБУ 15/01 Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию.

При получении займа передача права собственности на переданные товары (вещи) от займодавца к заемщику признается реализацией (п. 1 ст. 39 НК РФ) и облагается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговой базой по НДС является согласованная с займодавцем и зафиксированная в передаточном акте стоимость передаваемого имущества без учета НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Получение (выдача) краткосрочных (долгосрочных) товарных кредитов отражается в бухгалтерском учете в составе кредиторской задолженности.

В момент получения товаров (вещей) делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов»

— отражена стоимость полученного имущества по договору товарного кредита (без НДС), если на условиях кредита получены товары;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов»

— отражена сумма НДС, относящаяся к полученному имуществу — товарам по договору товарного кредита.

Не признается расходами организации выбытие активов в погашение кредита, займа, полученных организацией (п. 3 ПБУ 10/99).

Возврат товара, приобретенного заемщиком для погашения товарного кредита, отражается в бухгалтерском учете по фактической стоимости приобретения товара. При возврате товарного кредита заемщиком также отражается разница в стоимости приобретенного для возврата товара и товара, полученного от займодавца.

Возврат (погашение) предоставленных краткосрочных (долгосрочных) товарных кредитов отражается в бухгалтерском учете организации как уменьшение кредиторской задолженности. В момент передачи товаров (вещей) займодавцу делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов»

— отражена на прочих расходах организации разница между стоимостью приобретения переданных (возвращенных) товаров и их денежной оценкой при получении товарного кредита;

ДЕБЕТ 66-3 «Расчеты по основным суммам краткосрочных займов», 67-3 «Расчеты по основным суммам долгосрочных займов» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана стоимость возвращенного имущества, если на условиях товарного кредита переданы товары;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— отражена сумма НДС, относящегося к переданному имуществу (товару). НДС начислен исходя из договорной стоимости возвращаемого имущества;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— принят к вычету из бюджета НДС, учтенный на счете 19 при получении товарного кредита.

Сумма процентов к уплате по полученным краткосрочным (долгосрочным) товарным кредитам отражается в бухгалтерском учете в качестве кредиторской задолженности следующими проводками:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66-4 «Расчеты по процентам краткосрочных займов», 67-4 «Расчеты по процентам долгосрочных займов»

— начислена сумма процентов к уплате в натуральном выражении исходя из стоимости товара по договору за счет увеличения прочих расходов организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66-4 «Расчеты по процентам краткосрочных займов», 67-4 «Расчеты по процентам долгосрочных займов»

— доначислена в прочие расходы организации разница между стоимостью полученного товара по договору и фактическими затратами на проценты к уплате в натуральном выражении.

При отражении в бухгалтерском учете уплаты процентов в натуральной форме по краткосрочным (долгосрочным) товарным кредитам делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 66-4 «Расчеты по процентам краткосрочных займов», 67-4 «Расчеты по процентам долгосрочных займов» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— отражены фактические затраты на приобретение товара, переданного в качестве процентов к уплате;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— отражена сумма НДС, относящаяся к имуществу — товару, переданному в уплату процентов. Ставка НДС по товару определена в соответствии со статьей 164 НК РФ.

Порядок отражения в бухгалтерском учете займодавца. Финансовыми вложениями являются активы при выполнении одновременно следующих условий (п. 2 ПБУ 19/02):

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями;

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (п. 9 ПБУ 19/02).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов (п. 14 ПБУ 19/02).

При выдаче займа передача права собственности на переданные товары (вещи) от займодавца к заемщику признается реализацией (п. 1 ст. 39 НК РФ) и облагается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговая база по НДС определяется как стоимость передаваемых товаров, исчисленная исходя из цен, устанавливаемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ, без включения в них НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Моментом определения налоговой базы по НДС и возникновения обязанности по его уплате в бюджет для займодавца является день отгрузки (передачи) товаров по товарному кредиту (подп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ).

Предоставление (выдача) краткосрочных (долгосрочных) товарных кредитов отражается в бухгалтерском учете в составе дебиторской задолженности. В момент фактической передачи товаров (вещей) делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– отражена стоимость имущества – товара, переданного по договору товарного кредита;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислен НДС по имуществу – товару, переданному по договору товарного кредита. Ставка НДС по товару определена в соответствии со статьей 164 НК РФ;

ДЕБЕТ 58-3 «Предоставленные займы» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– начислена сумма предоставленного товарного кредита.

Не признаются доходом организации поступления от других юридических и физических лиц в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику (п. 3 ПБУ 9/99).

Возврат (погашение) предоставленных краткосрочных (долгосрочных) товарных кредитов отражается в бухгалтерском учете организации как уменьшение дебиторской задолженности. В момент приемки товаров (вещей) займодавцем делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена стоимость возвращенного имущества без НДС в счет погашения договора товарного кредита, если на условиях кредита переданы товары;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– отражена сумма НДС со стоимости имущества – товаров, возвращенного по договору товарного кредита;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 58-3 «Предоставленные займы»

– отражено погашение товарного кредита;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— предъявлен к вычету из бюджета НДС, относящийся к возвращенному имуществу — товарам.

Проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора (п. 16 ПБУ 9/99).

Сумма процентов к получению по предоставленным (выданным) краткосрочным (долгосрочным) товарным кредитам отражается в бухгалтерском учете в качестве дебиторской задолженности следующей проводкой:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— проценты к получению в натуральной форме по договору товарного кредита отражены в составе прочих доходов организации.

При расчете суммы процентов, подлежащих обложению НДС, количество товара пересчитывается в проценты. Затем определяется доля товара, полученного в уплату процентов сверх ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Сумма процентов по товарному кредиту в части превышения ставки рефинансирования ЦБ РФ облагается НДС (подп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ).

При отражении в бухгалтерском учете получения процентов в натуральной форме по краткосрочным (долгосрочным) товарным кредитам делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена стоимость имущества — товаров, полученного в качестве процентов по договору товарного кредита;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислен НДС с суммы процентов по товарному кредиту в части превышения ставки рефинансирования ЦБ РФ.

**Передача товаров в счет заработной платы
работникам организации**

Заработная плата может быть выплачена работнику как в денежной, так и в натуральной (неденежной) форме готовой продукцией, полуфабрикатами, товарами, материалами и т. п. (ст. 255 НК РФ).

При этом следует учитывать, что заработная плата в неденежной форме может быть выплачена в размере, не превышающем 20 процентов от общей суммы заработной платы (ст. 131 ТК РФ).

При выплатах в натуральной форме необходимо определить договорную стоимость передаваемых ценностей с учетом положений статьи 40 НК РФ.

Цена на продукцию, которую работники получают как заработную плату, не должна отклоняться (увеличиваться или уменьшаться) более чем на 20 процентов от цены на эту же продукцию, продаваемую сторонним покупателям.

Оплата труда в натуральной форме признается доходом работника, учитываемым при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц (п. 1 ст. 210 и подп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ).

Налогооблагаемая база при выплатах в натуральной форме определяется исходя из рыночной (договорной) стоимости передаваемых ценностей.

При определении налоговой базы в стоимость ценностей включается сумма НДС и акцизов для подакцизных товаров (п. 1 ст. 211 НК РФ).

Суммы налога на доходы физических лиц, исчисленного с оплаты труда в натуральной форме, удерживаются работодателем — налоговым агентом только за счет денежных средств, выплачиваемых работникам. В этом случае налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации.

Оплата труда в натуральной форме облагается единым социальным налогом и взносами на обязательное пенсионное страхование, кроме случаев, предусмотренных пунктом 1 статьи 238 НК РФ.

Налогооблагаемая база при выплатах в натуральной форме определяется исходя из рыночной (договорной) стоимости передаваемых ценностей.

При определении налоговой базы в стоимость ценностей включается сумма НДС и акцизов для подакцизных товаров (п. 4 ст. 237 НК РФ).

На сумму оплаты труда в натуральной форме начисляются страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Выплата заработной платы в натуральной форме производится на основании расчетных (платежных, расчетно-платежных) ведомостей (формы № Т-49, № Т-51 и № Т-53).

При применении расчетно-платежной ведомости формы Т-49 другие расчетные и платежные документы не составляются. Платежные ведомости по произведенным выплатам работникам организации регистрируются в журнале регистрации платежных ведомостей (форма № Т-53а).

В бухгалтерском учете при отражении передачи товаров в счет заработной платы работнику организации делаются следующие записи:

1. При начислении задолженности работнику по оплате переданных ему товаров:

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— отражена (начислена) продажная стоимость переданных (реализованных) товаров с учетом всех налогов в составе выручки от продаж;

2. При начислении НДС:

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров;

3. При списании переданных товаров, если их учет ведется по стоимости приобретения:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость переданных (реализованных) товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

4. При списании переданных товаров, если их учет ведется по продажной стоимости:

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-2 «Товары в розничной торговле»

— списана продажная стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 42-1 «Торговая наценка: скидка, наценка»

— сторнирована торговая наценка по реализованным (проданным) товарам с себестоимости продаж;

5. При погашении (взаимозачете) задолженностей:

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— выполнен зачет расчетов с работником организации по переданным товарам и расчетов по оплате труда.



ПРИМЕР Сумма к выдаче работнику организации составила 10 000 руб. По согласованию с работником в счет заработной платы ему передан товар «А» в количестве 2 единиц. Продажная цена единицы товара «А» с НДС 18% составила 590 руб. Учетная цена единицы товара «А» составила 300 руб. Остальная часть заработной платы выплачена работнику денежными средствами.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– 1180 руб. (590 руб. × 2 единицы) – отражена стоимость продажи товара «А»;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 180 руб. (1180 руб. × 18/118) – начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 600 руб. (300 руб. × 2 единицы) – списана учетная стоимость реализованного товара «А»;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 1180 руб. – отражена выплата работнику организации заработной платы денежными средствами – товаром «А»;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 50 «Касса»

– 8820 руб. (10 000 – 1180) – остаток задолженности работнику организации по оплате труда погашен денежными средствами.

Выдача товаров в качестве подарков

К подаркам относятся вещи (работы, услуги), которые передаются работникам без привязки к количеству и качеству труда или как часть вознаграждения за труд. Вручение работнику подарков производится организацией, главным образом, в целях стимулирования количества и качества труда.

Подарки, приобретенные организацией, учитываются в составе материально-производственных запасов на счете 10-6 «Прочие материалы» или 41-1 «Товары на складах».

Подарки, как безвозмездная передача товаров без привязки к результатам труда

1. Подарки лицам, состоящим в штате организации. По договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу, либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом (ст. 572 ГК РФ).

Сделка дарения должна быть заключена в письменной форме, если дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда (п. 2 ст. 574 ГК РФ).

Для соблюдения установленной письменной формы дарения достаточно (ст. 160 ГК РФ):

подписи работника организации под текстом соответствующего приказа о выдаче подарков;

подписи на расходной (товарной) накладной или акте о приеме-передаче подарка.

Основанием для передачи подарков может быть приказ или иной организационно-распорядительный документ руководителя.

Стоимость подарков, не превышающая лимит рублей в год на одного налогоплательщика, не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц (п. 28 ст. 217 НК РФ). Если стоимость подарка больше указанной суммы, то налог на доходы физических лиц исчисляется с разницы между этой стоимостью и лимитом рублей. При определении налоговой базы в стоимость подарков включается сумма НДС. Удерживать налог на доходы можно только из доходов налогоплательщика, которые выплачены физическому лицу денежными средствами. При выдаче работнику подарка налог с него взимается при начислении очередной заработной платы. Если стоимость подарка в несколько раз превышает заработную плату работника, налог на доходы физических лиц удерживается частями до его полного перечисления.

Не начисляются единый социальный налог и взносы на обязательное пенсионное страхование, если стоимость подарков, переданных работникам на безвозмездной основе, не уменьшает налогооблагаемую прибыль (п. 3 ст. 236 НК РФ). Если стоимость не включается в состав оплаты труда, то страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на эту сумму не начисляются.

В бухгалтерском учете факт выдачи товаров-подарков работникам организации и их детям в качестве безвозмездной передачи ценностей, не связанной с результатами труда, отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– отражена стоимость подарка, выданного работнику организации, в составе прочих доходов;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– отражена в составе прочих расходов организации учетная стоимость подарка, приобретенного для работника, если при покупке он учитывался на счете 41 «Товары».

Товары, безвозмездно переданные работниками организации в качестве подарков, являются объектом налогообложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговой базой по НДС является рыночная стоимость имущества (подарков), определяемая в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ). Если организация дарит в качестве подарков товары, предназначенные для реализации самой организацией, то в качестве рыночной стоимости принимается продажная цена таких товаров.

Если подарки оприходованы по цене приобретения с учетом НДС и выданы работникам по этой же стоимости, которая является рыночной, налоговая база по НДС равна нулю (п. 3 ст. 154 НК РФ).

Суммы НДС, предъявленные поставщиками при приобретении организацией товаров, безвозмездно переданных работникам в качестве подарков, принимаются к вычету в общеустановленном порядке (ст. 169 и 171 НК РФ).

Для исключения налоговых санкций, связанных с невыделением НДС в чеке, выдаваемым покупателю при приобретении товаров за наличные расчет, организациям рекомендуется приобретать подарки в качестве юридического лица по безналичному расчету.

В бухгалтерском учете факт удержания НДС при безвозмездной передаче товаров-подарков работникам организации и их детям отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– начислен НДС с безвозмездной реализации по рыночной цене выданного подарка в соответствии с НК РФ.

Для погашения стоимости подарков организации могут создавать специальный фонд. Создание специального фонда (резерва) целесообразно для крупных организаций, имеющих большой штат работников и практикующих частую выдачу подарков по итогам работы за год и (или) иных случаях. В организациях, имеющих небольшой штат работников, и которые не практикуют частую выдачу подарков своим работникам, эта выдача может происходить и без создания специального фонда (резерва). Стоимость подарков, в этом случае, списывается на прочие расходы организации.

При погашении стоимости подарков (если принято решение компетентного органа организации) в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. В случае создания организацией резерва – за счет средств специального фонда:

**ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Специальный фонд»
КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**

– погашена стоимость подарка, выданного работнику организации, за счет средств специального фонда;

2. Если организацией не создается резерв – за счет прочих расходов организации:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

– стоимость подарка, выданного работнику организации, отражена в составе прочих расходов;

3. При удержании налога на доходы (НДФЛ):

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 68-1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

— отражена сумма налога на доходы (НДФЛ), удержанная с разницы между стоимостью подарка и лимита доходов на одного налогоплательщика в год, не подлежащих налогообложению, согласно НК РФ.

При исчислении налога на прибыль стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с такой передачей, относятся к расходам, не учитываемым при налогообложении (п. 16 ст. 270 НК РФ).



ПРИМЕР Организация приобрела товар «А» по цене 18 000 руб., в том числе НДС 18% — 2745 руб. Товар «А» впервые за отчетный год передан работнику-резиденту организации в качестве подарка. Организацией не создается специальный резерв (фонд) для погашения стоимости выданных подарков. Лимит доходов на одного налогоплательщика в год, не подлежащих налогообложению, согласно НК РФ составил 4000 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при принятии товара «А» к учету:

ДЕБЕТ 41-1 «Товары на складах» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 15 255 руб. (18 000 — 2745) — оприходован товар «А» по покупной стоимости без НДС;

ДЕБЕТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1800 руб. — начислен НДС по приобретенному товару «А»;

ДЕБЕТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— 2745 руб. — принят к вычету НДС по оприходованному товару «А»;

б) при выдаче товара «А» работнику организации:

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— 18 000 руб. — отражена выдача товара «А» в качестве подарка работнику организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 2745 руб. (18 000 руб. $\times$ 18/118) — начислен НДС с безвозмездной реализации по рыночной цене выданного товара «А» в качестве подарка;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 15 255 руб. — отражена в составе прочих расходов организации учетная стоимость товара «А», выданного в качестве подарка;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

— 18 000 руб. — стоимость товара «А», выданного в качестве подарка, отражена в составе прочих расходов;

в) при удержании налога на доходы (НДФЛ):

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 68-1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

— 1820 руб. [(18 000 руб. — 4 000 руб.) $\times$ 13%] — отражена сумма налога на доходы (НДФЛ), удержанная с разницы между стоимостью подарка и лимита доходов на одного налогоплательщика в год, не подлежащих налогообложению, согласно НК РФ.



ПРИМЕР Организация занимается реализацией товара «А». Себестоимость единицы товара «А» составляет 10 000 руб. Продажная цена единицы товара «А» составляет 18 000 руб., в том числе НДС 18% – 2745 руб. Товар «А» в количестве одной единицы впервые за отчетный год передан работнику-резиденту организации в качестве подарка. Организацией не создается специальный резерв (фонд) для погашения стоимости выданных подарков.

Лимит доходов на одного налогоплательщика в год, не подлежащих налогообложению, согласно НК РФ составил 4000 руб.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

а) при выдаче товара «А» работнику организации:

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

– 10 000 руб. – отражена выдача товара «А» в качестве подарка работнику организации;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 2746 руб. – $[(18\,000 \text{ руб.} - 2745 \text{ руб.}) \times 18\%]$ – начислен НДС при выдаче работнику подарка с рыночной цены товара «А» без включения НДС;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

– 10 000 руб. – отражена в составе прочих расходов организации учетная стоимость товара «А», выданного в качестве подарка;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

– 10 000 руб. – стоимость товара «А», выданного в качестве подарка, отражена в составе прочих расходов;

б) при удержании налога на доходы (НДФЛ):

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 68-1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1820 руб. $[(18\,000 \text{ руб.} - 4\,000 \text{ руб.}) \times 13\%]$ – отражена сумма налога на доходы (НДФЛ), удержанная с разницы между стоимостью подарка и лимита доходов на одного налогоплательщика в год, не подлежащих налогообложению, согласно НК РФ.

2. Подарки лицам, не состоящим в штате организации. Организация может делать подарки физическим лицам, не состоящим в ее штате – бывшим работникам, партнерам по бизнесу, лицам, оказывающим содействие организации в решении каких-либо вопросов и т. п.

Не допускается, в частности, дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных размеров оплаты труда (ст. 575 ГК РФ):

государственным служащим и служащим органов муниципальных образований в связи с их должностным положением или в связи с исполнением ими служебных обязанностей;

в отношениях между коммерческими организациями.

Оплата труда в натуральной форме признается доходом работника, учитываемым при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц (п. 1 ст. 210 и подп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ).

Подарки, полученные физическими лицами от физических лиц, не подлежат обложению налогом на доходы (п. 18 ст. 217 НК РФ).

Налогооблагаемая база при выплатах в натуральной форме физическим лицам, не состоящим в штате организации, определяется исходя из рыночной (договорной) стоимости передаваемых ценностей. При определении налоговой базы в стоимость подарков включается сумма НДС и акцизов для подакцизных товаров (п. 1 ст. 211 НК РФ).

Организация — налоговый агент, не имея возможности удержать налог на доходы лиц, не состоящих в ее штате, обязана письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог в сумме задолженности налогоплательщика (п. 5 ст. 226 НК РФ).

Сумма налога на доходы может быть внесена получателем подарка в кассу организации-дарителя для перечисления дарителем в бюджет.

Стоимость подарков физическим лицам, не связанным с организацией трудовыми, гражданско-правовыми или авторскими договорами, не облагается единым социальным налогом и взносами на обязательное пенсионное страхование (п. 1 ст. 236 НК РФ). На эти доходы в натуральной форме также не начисляются страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В бухгалтерском учете факт выдачи подарков бывшим работникам и партнерам по бизнесу — физическим лицам, не состоящим в штате организации, отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 91-1 «Прочие доходы»

— отражена стоимость подарка, выданного партнеру по бизнесу, в составе прочих доходов организации-дарителя;

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— отражена в составе прочих расходов организации-дарителя учетная стоимость подарка, приобретенного для партнера по бизнесу, если при покупке он учитывался на счете 41 «Товары».

Подарки, безвозмездно переданные физическим лицам, не состоящим в штате организации, являются объектом налогообложения НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). НДС исчисляется в порядке, аналогичном безвозмездной передаче подарков работникам организации.

В бухгалтерском учете факт удержания НДС при безвозмездной передаче подарков физическим лицам, не состоящим в штате организации, отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислен НДС с безвозмездной реализации по рыночной цене выданного подарка в соответствии с НК РФ.

При погашении стоимости подарков (если принято решение компетентного органа организации) в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. В случае создания организацией резерва — за счет средств специального фонда:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Специальный фонд»

КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— погашена стоимость подарка, выданного физическому лицу, за счет средств специального фонда организации-дарителя;

2. Если организацией не создается резерв — за счет прочих расходов организации:

ДЕБЕТ 91-2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 76-5 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— стоимость подарка, выданного физическому лицу, отражена в составе прочих расходов организации-дарителя.

При исчислении налога на прибыль стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с такой передачей, относятся к расходам, не учитываемым при налогообложении (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Подарки, как часть вознаграждения за труд

Подарки, как часть вознаграждения за труд могут быть выданы работнику готовой продукцией, полуфабрикатами, товарами, материалами и т. п. (ст. 255 НК РФ). При этом следует учитывать, что заработная плата в денежной форме, включая подарки, может быть выплачена в размере, не превышающем 20 процентов от общей суммы заработной платы (ст. 131 ТК РФ).

При выдаче подарков в счет оплаты труда в натуральной форме необходимо определить договорную стоимость передаваемых ценностей с учетом положений статьи 40 НК РФ. Цена на продукцию, которую работники получают как заработную плату, не должна отклоняться (увеличиваться или уменьшаться) более чем на 20 процентов от цены на эту же продукцию, продаваемую сторонним покупателям.

Оплата труда в натуральной форме в виде подарков признается доходом работника, учитываемым при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц (п. 1 ст. 210 и подп. 3 п. 2 ст. 211 НК РФ).

Налогооблагаемая база при выплатах в натуральной форме в виде подарков определяется исходя из рыночной (договорной) стоимости передаваемых ценностей. При определении налоговой базы в стоимость подарков включается сумма НДС и акцизов для подакцизных товаров (п. 1 ст. 211 НК РФ).

Суммы налога на доходы физических лиц, исчисленного с оплаты труда в натуральной форме в виде подарков, удерживаются работодателем – налоговым агентом только за счет денежных средств, выплачиваемых работникам. В этом случае налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации.

Оплата труда в натуральной форме в виде подарков облагается единым социальным налогом и взносами на обязательное пенсионное страхование, кроме случаев, предусмотренных пунктом 1 статьи 238 НК РФ.

Налогооблагаемая база при выплатах в натуральной форме в виде подарков определяется исходя из рыночной (договорной) стоимости передаваемых ценностей. При определении налоговой базы в стоимость подарков включается сумма НДС и акцизов для подакцизных товаров (п. 4 ст. 237 НК РФ).

На сумму оплаты труда в натуральной форме в виде подарков начисляются страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Выдача подарков работникам организации как части вознаграждения за труд производится в рамках трудовых отношений (ст. 191 ТК РФ). Подарки в этом случае передаются работникам не безвозмездно, а являются оплатой их труда в натуральной форме.

Для того чтобы стоимость выданных работникам подарков в качестве премии в натуральной форме уменьшало налогооблагаемую прибыль, необходимо включить в трудовой договор условие, предусматривающее возможность такого поощрения (ст. 255 НК РФ).

Выдача подарков в качестве заработной платы в натуральной форме производится на основании расчетных (платежных, расчетно-платежных) ведомостей (формы № Т-49, № Т-51 и № Т-53).

При применении расчетно-платежной ведомости формы Т-49 другие расчетные и платежные документы не составляются. Платежные ведомости по произведенным выплатам работникам организации регистрируются в журнале регистрации платежных ведомостей (форма № Т-53а).

В бухгалтерском учете факт выдачи подарков работникам организации торговли как части вознаграждения, связанной с результатами труда, отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– отражена начисленная сумма заработной платы работнику организации в натуральной форме;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 68-1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– отражена сумма налога на доходы (НДФЛ), удержанная с заработной платы работника, выданной в натуральной форме;

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

– отражена в составе выручки продажная стоимость товаров с учетом всех налогов, реализованных работнику в порядке натуральной оплаты труда;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— списана фактическая (покупная) стоимость реализованных товаров, по которым была признана выручка, на себестоимость продаж;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

— удержана из заработной платы работников организации сумма вознаграждения за труд, выплаченного в натуральной форме.

Товары, возмездно переданные работниками организации в качестве вознаграждения за труд, являются объектом налогообложения НДС (п.п.1 п.1 ст. 146 НК РФ).

При реализации товаров налоговая база по НДС определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ). Так как организация торговли передает в качестве подарков товары, предназначенные для реализации самой организацией, то в качестве таких цен принимается продажная цена таких товаров.

Суммы НДС, предъявленные поставщиками при приобретении организацией товаров, возмездно переданных работникам в качестве вознаграждения за труд, принимаются к вычету в общеустановленном порядке (ст.169 и 171 НК РФ).

В бухгалтерском учете факт удержания НДС при возмездной передаче товаров-подарков работникам организации как части вознаграждения за труд отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с оборота по реализации товаров.



ПРИМЕР Организация занимается реализацией товара «А». Себестоимость единицы товара «А» составляет 1000 руб. Продажная цена единицы товара «А» составляет 1180 руб., в том числе НДС 18% — 180 руб. Товар «А» в соответствии с трудовым договором в количестве одной единицы передан работнику-резиденту организации в качестве вознаграждения за труд в натуральной форме.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 1180 руб. — начислена заработная плата работнику организации в натуральной форме;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 68-1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

— 153 руб. (1180 руб. × 13%) — удержан НДФЛ с заработной платы работника, выданной в натуральной форме. Сумма НДФЛ удержана из других доходов работника, которые он получил в организации в денежной форме;

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 90-1 «Выручка»

— 1180 руб. — отражена выдача товара «А» в качестве вознаграждения за труд работнику организации;

ДЕБЕТ 90-3 «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— 180 руб. — начислен НДС с оборота по реализации товара «А»;

ДЕБЕТ 90-2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41-1 «Товары на складах»

— 1000 руб. — списана учетная стоимость товара «А», выданного в качестве вознаграждения за труд;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

— 1180 руб. — погашена задолженность по оплате труда работнику организации суммой вознаграждения за труд, выплаченной в натуральной форме.

ГЛАВА 3.

Доходы организации в бухгалтерском учете

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников.

Приведенное определение доходов организации содержится в пункте 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №32н. Данное положение впервые нормативно закрепило в целях бухгалтерского учета понятие «доход» и установило правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, за исключением кредитных и страховых организаций.

Некоммерческие организации, за исключением организаций, финансируемых из бюджета, при признании доходов от предпринимательской и иной осуществляемой ими деятельности должны применять нормы ПБУ 9/99.

Обращаем ваше внимание на то, что термин «экономические выгоды», содержащийся в приведенном определении дохода организации, не содержится в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Этот термин можно найти в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине Российской Федерации 29 декабря 1997 года (далее Концепция бухгалтерского учета).

Согласно пункту 7.2.1. Концепции бухгалтерского учета:

«будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию».

К доходам организации на основании пункта 3 ПБУ 9/99 **не относятся** следующие поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость (далее НДС), акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей. Суммы НДС, в частности, не могут быть признаны доходом организации, поскольку суммы поступившего налога, после вычета сумм НДС, уплаченных поставщикам при приобретении продукции, товаров, работ и услуг, подлежат уплате в бюджет;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и тому подобного. Например, статьей 990 Гражданского кодекса Российской Федерации определено, что по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение и комиссионер вправе в соответствии со статьей 410 ГК РФ удержать причитающееся ему вознаграждение из всех сумм, поступивших к нему от комитента. Таким образом, доходом комиссионера будет признаваться только сумма его вознаграждения по договору;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также суммы авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг. Суммы, полученные в порядке предварительной оплаты и суммы авансов,

не включаются в доходы до момента отгрузки продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. Данные суммы отражаются на отдельном субсчете к счету, предназначенному для учета расчетов с покупателями и заказчиками;

- задатка. Согласно статье 329 ГК РФ задаток является одним из видов исполнения обязательств. Задатком согласно статье 380 ГК РФ признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство обеспечения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке заключается в письменной форме. В случае сомнения в отношении того, является ли поступившая сумма задатком, она считается уплаченной в качестве аванса;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю. Залог возникает в силу договора, а также на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, если в законе предусмотрено, какое имущество и для обеспечения какого обязательства признается находящимся в залоге. Договор залога регламентируется параграфом 3 главы 23 ГК РФ;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. Согласно статье 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками. Обязанностью заемщика является возврат займодавцу той же суммы денег (суммы займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Так как заемщик обязан возвратить полученную по договору сумму займа, данная сумма не признается доходом займодавца.

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации в соответствии с пунктом 4 ПБУ 9/99 все доходы организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходы, не относящиеся к доходам от обычных видов деятельности, являются прочими доходами.

ПБУ 9/99 предоставляет организации право самостоятельно относить те или иные виды поступлений к доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам в зависимости от характера деятельности организации, вида доходов и условий их получения.

В бухгалтерской отчетности организации, в частности, в отчете о прибылях и убытках, доходы организации, полученные за отчетный период, согласно пункту 18 ПБУ 9/99 должны отражаться с подразделением на выручку от продажи и прочие доходы.

Понятие «выручка от продажи» соответствует понятию доходов от обычной деятельности (пункт 5 ПБУ 9/99).

В форме №2 «Отчет о прибылях и убытках», утвержденной Приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» установлен показатель «Доходы и расходы по обычным видам деятельности. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)».

Таким образом, использование понятия «Выручка от реализации» в бухгалтерском учете не соответствует требованиям нормативных документов. На практике специалисты Минфина РФ не используют это понятие в целях бухучета. Его применяют только независимые консультанты.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Именно в таком виде информация о доходах раскрывается в отчете о движении денежных средств (Форма №4).

Ниже мы рассмотрим более детально каждый вид доходов, порядок их признания и отражения на счетах бухгалтерского учета организации и в отчетности.

3.1. Доходы от обычных видов деятельности

Доходами от обычных видов деятельности согласно пункту 5 ПБУ 9/99 является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. В зависимости от вида деятельности организации выручкой от обычных видов деятельности считаются:

- суммы поступившей арендной платы, если предметом деятельности организации является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- суммы поступивших лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности, если предметом деятельности организации является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- суммы поступлений, если предметом деятельности организации является участие в уставных капиталах других организаций.



ВНИМАНИЕ! Если предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации, то доходы, получаемые от осуществления данных видов деятельности, будут отнесены к прочим доходам.

Виды деятельности, которые может осуществлять организация, указываются в ее уставе. Обратимся к пункту 2 статьи 52 ГК РФ. В нем сказано следующее:

«2. В учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического лица, а также содержатся другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида. В учредительных документах некоммерческих организаций и унитарных предприятий, а в предусмотренных законом случаях и других коммерческих организаций должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица. Предмет и определенные цели деятельности коммерческой организации могут быть предусмотрены учредительными документами и в случаях, когда по закону это не является обязательным».

Дело в том, что по учредительным документам не всегда можно определить, какие виды деятельности являются для организации основными, поэтому целесообразно указывать это в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета.

В некоторых случаях организация осуществляет виды деятельности, не прописанные в учредительных документах. По этому поводу в Письме Минфина Российской Федерации от 24 сентября 2001 г. № 04-05-11/71 сказано, что если в учредительных документах не отражены предметы деятельности, доходы от которых получены организацией, следует применять одно из важных правил бухгалтерского учета – правило существенности. Таким образом, если величина полученного дохода от деятельности, не прописанной в уставных документах, составляет пять и более процентов, то эти доходы должны формировать доходы от обычных видов деятельности.

При решении вопроса о порядке признания в бухгалтерской отчетности доходов в части обычных видов деятельности и прочих следует учитывать не только характер хозяйственных операций, в связи с осуществлением которых признаются доходы, но и их размер (требование существенности). Так, в письме Минфина Российской Федерации от 3 августа 2000 г. № 04-05-11/69 указано, что если доходы, классифицируемые в соответствии с ПБУ 9/99, как прочие, составляют по итогам отчетного года пять и более процентов от общей суммы доходов организации или удовлетворяют другим признакам существенности, они должны быть отражены в Отчете о прибылях и убытках (форма №2) как доходы от обычных видов деятельности, составляющих предмет деятельности организации.

В учетной политике организации должны быть отражена как минимум следующая информация (пункт 17 ПБУ 9/99):

- о порядке признания выручки организации;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

3.2. Условия признания выручки

Условия, при наличии которых выручка признается в бухгалтерском учете организации, приведены в пункте 12 ПБУ 9/99. Перечислим эти условия:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Для признания в бухгалтерском учете выручки необходимо, чтобы выполнялись все пять условий, перечисленных выше. Если же в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не будет выполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете организации будет признана не выручка, а кредиторская задолженность.

Следует обратить внимание, что пунктом 12 ПБУ 9/99 установлено, что при осуществлении некоторых видов деятельности выручка признается при одновременном выполнении не всех пяти перечисленных условий, а только трех из них, приведенных выше в пунктах 1–3. Такими видами деятельности является:

- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

Если выполнение работ, оказание услуг, и также изготовление продукции требует длительного производственного цикла, выручка в бухгалтерском учете может признаваться по мере готовности работы, услуги, продукции или по окончании выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции. То есть признание выручки в бухгалтерском учете будет зависеть от условий заключенного договора. Если договором между исполнителем и заказчиком будет предусмотрена возможность поэтапной сдачи законченных этапов работ и услуг, то выручка будет признаваться по мере выполнения этапов работ и услуг. Если же договором не предусмотрено поэтапной сдачи работ и услуг, то выручка признается в учете только по окончании выполнения работ, оказания услуг.

Также пунктом 13 ПБУ 9/99 установлено, что выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается по мере готовности, если есть возможность определить готовность работы, услуги, изделия.

Важным является и положение пункта 13 ПБУ 9/99, касающееся порядка признания выручки в отношении разных по своему характеру и условиям выполнения работ, оказания услуги и производства изделий. В данном случае организация может применять одновременно разные способы признания выручки в течение одного отчетного периода.

Способ определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности, должен быть отражен в учетной политике.

Обращаем внимание, что по товарам признание выручки прямо связано с переходом права собственности (владения, пользования и распоряжения).

А по работам услугам достаточно того, что работа принята заказчиком или услуга оказана.

Теперь обратимся к Гражданскому кодексу.

Согласно статье 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Например, имущество передано в аренду и в последствии, согласно условиям установленным в договоре, выкупается арендатором. В этом случае переход права собственности происходит в момент выполнения условий в договоре аренды.

Или еще примеры. В договоре может быть предусмотрен переход права собственности в момент оплаты. Или в контракте с зарубежными партнерами может быть ссылка «Международные правила толкования торговых терминов «ИНКОТЕРМС». В соответствии с этим документом установлены условия поставки товаров, предусмотренных Международными правилами толкования торговых терминов «ИНКОТЕРМС» (EXW, FCA, FAS, FOB, CFR, CIF и так далее), и соответственно, момента перехода права собственности на поставляемые товары от продавца к иностранному покупателю.

Особые условия перехода права собственности установлено для имущества, которое подлежит государственной регистрации. В этом случае право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Если договором не предусмотрены особые условия, то переход права собственности признается в момент передачи имущества.

Передачей признается (пункт 1 статьи 224 НК РФ):

1) вручение вещи приобретателю.

Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица;

2) сдача перевозчику для отправки приобретателю;

3) сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки.

Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении приобретателя, вещь признается переданной ему с этого момента.

К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи необходимо иметь документы, подтверждающие переход права собственности на эту продукцию к покупателю. Этими документами могут быть различные первичные учетные документы: накладные, товаротранспортные накладные, товарные накладные, акт выполненных работ (оказанных услуг) и так далее.

Первичные учетные документы принимаются к учету:

- если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации;
- если организацией утверждена форма первичного документа, не предусмотренная в альбомах унифицированных форм;
- Форма акта выполненных работ (оказанных услуг) законодательно не утверждена. Поэтому при разработке форм документов предусматривается наличие следующих обязательных реквизитов (пункт 2 статьи 9 Закона № 129-ФЗ):
 - наименование документа (формы);
 - код формы;
 - дата составления;
 - наименование организации, составившей этот документ;
 - содержание хозяйственной операции;
 - измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
 - перечень должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
 - личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Перечень разработанных форм и образцы указанных документов утверждаются отдельным организационно-распорядительным документом.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером (пункт 3 статьи 9 Закона № 129-ФЗ).

3.3. Порядок определения выручки от обычных видов деятельности

3.3.1. Порядок определения выручки и ее отражение в учете

Порядок определения выручки установлен пунктом 6 ПБУ 9/99. В данном пункте сказано, что выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Несмотря на то, что выручка в бухгалтерском учете отражается с учетом сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин, перечисленные суммы не являются выручкой организации на основании пункта 3 ПБУ 9/99.

В хозяйственной деятельности организаций нередки случаи, когда покупатель продукции, товаров, работ и услуг погашает свою задолженность перед поставщиком не полностью. В тех случаях, когда величина поступлений и (или) дебиторской задолженности покрывает выручку лишь частично, выручка в бухгалтерском учете поставщика определяется как сумма поступлений и дебиторской задолженности, не покрытой поступлением.



ПРИМЕР Организация «Альфа» отгрузила организации «Гамма» товар на сумму 200 тысяч рублей, за который получена предварительная оплата в сумме 50 тысяч рублей. Выручка в данном случае будет определена на день отгрузки товара в сумме 200 тысяч рублей. В бухгалтерском учете организации «Альфа» будет числиться дебиторская задолженность за организацией «Гамма» в сумме 150 тысяч рублей до момента ее погашения полностью или частично.

Рассмотрим, как отражается выручка от обычных видов деятельности на счетах бухгалтерского учета при использовании метода начисления.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н предназначен счет 90 «Продажи». На данном счете отражается, в частности, выручка и себестоимость по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации).

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По дебету счета 90 одновременно отражается себестоимость оказанных услуг.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90-1 учитываются поступления, признаваемые выручкой, на субсчете 90-2 учитывается себестоимость продаж, относящихся к признанной выручке, на субсчете 90-3 учитываются суммы налога на добавленную стоимость, на субсчете 90-4 учитываются суммы акцизов. Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Выручка от продажи в бухгалтерском учете организации отражается в момент ее признания (то есть в момент передачи, отгрузки, подписания акта выполненных работ, оказания услуг). Исключение составляют операции по договорам с особым переходом права собственности.

Для отражения выручки в бухгалтерском учете используется запись:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
62	90-1	Отгружена товары (продукция) покупателю (Выполнена работа, Оказаны услуги) Отражена выручка от продажи готовой продукции

Одновременно производится списание себестоимости переданной (отгруженной) продукции. Если производственная организация ведет учет готовой продукции по фактической себестоимости, то в учете списание отражается:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
90-2	43	Списана продукция по фактической себестоимости

Если производственная организация ведет учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости, то списание производится следующими записями:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
43	40	Принята к учету готовая продукция по плановой себестоимости
90-2	43	Списана продукция по плановой себестоимости
40	20	Отражена фактическая себестоимость (в конце месяца)
90-2	40	Списаны отклонения фактической себестоимости от нормативной (перерасход)
90-2	40	СТОРНО! Списаны отклонения фактической себестоимости от нормативной (экономия)

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи».

Для этого в бухгалтерском учете используется запись:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
90-2	20	Списаны затраты по работам, услугам

В соответствии с нормами главы 21 «Налог на добавленную стоимость» операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации являются объектами налогообложения, следовательно, если организация является плательщиком данного налога, то она обязана исчислить НДС с суммы реализации (статья 146 НК РФ).

Согласно статье 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

А если момент определения налоговой базы организация определяет на день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (пункт 14 статьи 167 НК РФ).

Таким образом, определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость может не соответствовать моменту признания выручки от продажи.

Приведем примеры.



ПРИМЕР Договором предусмотрен переход права собственности в момент передачи товаров. В бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки. В это же день признается момент определения налоговой базы по НДС.

Суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика) учитываются на субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость».

Для отражения НДС на день отгрузки в бухгалтерском учете используется следующая запись:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
90-3	20	Начислен НДС с выручки от продажи



ПРИМЕР Договором предусмотрен переход права собственности в момент передачи товаров. Товар отгружается на условиях предоплаты. В бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки. Момент определения налоговой базы по НДС определяется в момент частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

В этом случае момент определения налоговой базы по НДС наступил, но выручка в бухгалтерском учете не признается (статья 3 ПБУ 9/99).

В момент отгрузки признается выручка и еще раз возникает момент определения налоговой базы (пункт 14 статьи 167 НК РФ). НДС отражается в бухгалтерском учете на день отгрузки. А НДС с суммы оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежит вычету (пункт 8 статьи 171 НК РФ).



ПРИМЕР Договором предусмотрен переход права собственности в момент оплаты товаров. Товары отгружаются покупателю. В бухгалтерском учете не признается выручка от продажи в момент отгрузки (права собственности не перешло покупателю). Момент определения налоговой базы по НДС определяется на день отгрузки (передачи) товаров.

В момент поступления денежных средств признается выручка от продажи товаров. Налоговая база по НДС не пересчитывается.

Если договором предусмотрен особый переход права собственности, то выручка от продажи в бухгалтерском учете организации отражается в момент ее признания (в момент поступления денежных средств). Отгруженная продукция (товары) отражаются на счете 45 «Товары отгруженные», предназначенном для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). В настоящее время методологий бухучета не отражено, на каких счетах бухгалтерского учета отражать начисление НДС, если момент отгрузки (момент начисления налоговой базы по НДС) и момент признания выручки в бухучете не совпа-

дают по времени. Мы предлагаем отражать начисление НДС на счете 76 «Прочие дебиторы и кредиторы» субсчет «НДС». По мнению некоторых специалистов сумму НДС в момент начисления НДС в соответствии с 21 Главой НК РФ можно отражать на отдельном субсчете счета 45 «Товары отгруженные». В любом случае принятое решение организации необходимо отразить в учетной политике.

В бухгалтерском учете отражаются записи:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
На момент отгрузки		
45	43 (41)	Отгружена товары (продукция) покупателю (Выполнена работа, Оказаны услуги)
76 НДС	68	Начислен НДС в момент определения налоговой базы
На момент оплаты		
51	62	Поступила выручка от оплаты товаров
62	90-1	Признана выручка от продажи товаров
90-2	45	Списаны на стоимость товаров по фактической себестоимости
90-3	76 НДС	Отражен НДС с выручки от продажи

В себестоимость отгруженной и реализованной продукции включаются и коммерческие расходы. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета, по дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);
- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и (или) 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Списание расходов на продажу осуществляется записью:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
90-2	44	Списаны коммерческие расходы (расходы на продажу)

Затем ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового и кредитового оборота по счету 90 «Продажи» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.



ПРИМЕР За отчетный период организация ООО «Русский текстиль» отгрузила изготовленных тканей на сумму 1 180 000, в том числе НДС – 180 000 рублей. Себестоимость проданных тканей составила 800 000 рублей. Сумма расходов на продажу – 40 000 рублей. В бухгалтерском учете ООО «Русский текстиль» данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	1 180 000	Отражена выручка от продажи готовой продукции
90-3	68	180 000	Начислен НДС с выручки от продажи
90-2	43	800 000	Списана продукция по фактической себестоимости
90-2	44	40 000	Списаны расходы на продажу готовой продукции
90-9	99	160 000	Отражена прибыль от продажи готовой продукции

Мы уже отмечали, что в соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Арендная плата может быть перечислена арендатором единым платежом за весь период действия договора аренды. В этом случае полученная за весь период действия договора арендная плата рассматривается как авансовый платеж и учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на субсчете «Расчеты по авансам полученным».

По общему правилу выручку от продаж в бухгалтерском учете организации отражают методом начисления. Исключение составляют лишь операции по договорам с особым переходом права собственности.

Субъекты малого предпринимательства вправе выбирать, каким образом они будут отражать выручку от продаж в бухгалтерском учете:

- По общему правилу – методом начисления (допущение временной определенности);
- Кассовым методом.

Возможность применения указанными субъектами кассового метода признания выручки в бухгалтерском учете предусмотрена пунктом 20 Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных Приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н.

Выбирая кассовый метод, субъект малого предпринимательства должен помнить главное правило бухгалтерского учета, установленное пунктом 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н:

«Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности».

Иначе говоря, если учет доходов ведется по оплате, то и расходы также признаются после осуществления оплаты.



ВНИМАНИЕ! Избираемый метод признания выручки в бухгалтерском учете необходимо закрепить в учетной политике.

Следует отметить, что кассовый метод учета доходов и расходов лучше применять малым предприятиям с небольшим количеством хозяйственных операций, поскольку он снижает достоверность учета. Дело в том, что при использовании этого метода все расходы отражают только после их оплаты. Поэтому если фактически осуществленные расходы не оплачены, при большом числе хозяйственных операций трудно отследить, какие из фактически произведенных расходов не отражены в бухгалтерском учете.

При кассовом методе учета затраты, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, отражаются на счете 20 «Основное производство» только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат (пункт 20 Типовых рекомендаций). В этом случае выручка от реализации отражается в учете по кредиту субсчета 90-1 только в момент фактического ее получения.

Подпунктами 6.1–6.7. ПБУ 9/99 установлены некоторые особенности определения выручки. Рассмотрим эти особенности.

3.3.2. Определение выручки, когда цена договором не определена

Как правило, реализация продукции, товаров, работ, услуг, а также предоставление активов и имущественных прав организации в пользование, осуществляется на основании договора, заключаемого между организацией и покупателем, заказчиком, пользователем. Одним из существенных условий договора является установление в нем цены. Приведем текст статьи 424 ГК РФ:

«Статья 424. Цена

1. Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон.

В предусмотренных законом случаях применяются цены (тарифы, расценки, ставки и тому подобные), устанавливаемые или регулируемые уполномоченными на то государственными органами.

2. Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке.

3. В случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги».

На положениях данной статьи ГК РФ основаны правила пункта 6.1. ПБУ 9/99, в нем говорится, что величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором. Если же цена договором не предусмотрена и не может быть установлена исходя из условий договора, то выручка определяется следующим образом. Для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности организация принимает цену, по которой в сравнимых обстоятельствах определяется выручка в отношении аналогичной продукции, товаров, работ, услуг либо предоставления в пользование своих активов.

3.3.3. Определение выручки, если договором обусловлен момент перехода права собственности после момента поступления денежных средств

В соответствии с пунктом 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 июля 1998 г. № 34н, и пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09 декабря 1998 г. № 60н, продажа (реализация) товаров должна отражаться в бухгалтерском учете исходя из соблюдения принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Согласно названному принципу факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных

средств, связанных с этими фактами. Следовательно, факт реализации товаров должен быть отражен в учете организации-продавца в момент перехода права собственности на них к покупателю, то есть (если иное не установлено договором) в момент передачи товаров их приобретателю (статья 223 ГК РФ).

Если договором обусловлен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику) после момента поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (товаров) на расчетный, валютный и иные счета организации в банках либо в кассе организации непосредственно, а также зачета взаимных требований по расчетам, то выручка от реализации такой продукции (товаров) включается в Отчет о прибылях и убытках на дату поступления денежных средств (зачета). Аналогичный порядок применяется в отношении выполненных работ, оказанных услуг.

3.3.4. Определение выручки при предоставлении коммерческого кредита

Особенность определения выручки установлена и для случаев, когда организация при продаже продукции, товаров, выполнении работ и оказании услуг предоставляет своим контрагентам отсрочку или рассрочку оплаты, или так называемый коммерческий кредит. Выручка при предоставлении коммерческого кредита принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. При этом срок предоставленной отсрочки или рассрочки во внимание не принимается.



ПРИМЕР Организация «Альфа» отгрузила организации «Гамма» товар на сумму 200 тысяч рублей, с предоставлением отсрочки платежа сроком на 2 месяца. За предоставление отсрочки «Гамма» должна уплатить «Альфе» 8 процентов от суммы платежа, что составляет 16 000 рублей. Выручка «Альфы» составляет 216 000 рублей.

3.3.5. Определение выручки при неденежных формах расчета

В Письме Минфина Российской Федерации от 13 декабря 2001 г. № 04-02-05/1/211 отмечено, что ГК РФ предусматривает только один вариант неденежной формы расчетов – договор мены и не отражает такой вариант расчетов (особенно распространенных в настоящее время), как товарообменные или иначе бартерные операции.

С учетом этих обстоятельств, а также с учетом статьи 424 ГК РФ, текст которой был приведен выше, в ПБУ 9/99 предусмотрен порядок определения выручки при различных вариантах неденежной формы расчетов, включая договор мены. Таким образом, выручку от продажи товаров, включая имущество, признаваемое на основании статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации товаром, по договору мены следует принимать к учету в соответствии с порядком, предусмотренным пунктом 6.3 ПБУ 9/99:

«6.3. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров)».

Говоря другими словами, выручка от реализации товаров по договору мены отражается в учете исходя из стоимости товаров, полученных взамен. При этом стоимость полученных товаров определяется по ценам, по которым организация обычно приобретает такие же товары.

Чтобы механизм определения выручки при совершении договора мены был более понятен, рассмотрим данное положение на конкретном примере.



ПРИМЕР Производственное объединение «Сибирь» по договору мены передало ЗАО «Точные приборы» 15 стиральных машин, а взамен получило 6 кондиционеров. По условиям договора обмениваемые товары признаны равноценными.

Предположим, что ПО «Сибирь» обычно приобретает кондиционеры по цене 18 000 рублей, включая НДС 18% – 2 746 рублей. Поэтому выручка от продажи стиральных машин составит 108 000 рублей (18 000 рублей × 6 кондиционеров).

Допустим, что ЗАО «Точные приборы» обычно приобретает стиральные машины по цене 8 400 рублей, в том числе НДС 18% – 1 281 рубль.

Таким образом, у ЗАО «Точные приборы» выручка от реализации кондиционеров составит 126 000 рублей (8 400 рублей × 15 стиральных машин).

В данном случае мы использовали пример, в котором организация заранее знает, по какой цене она обычно приобретает имущество. Предложенная ситуация достаточно часто встречается в организациях, основной вид деятельности которых – торговля.

А если обмен осуществляется впервые и организация не знает цены, по которой она приобретает аналогичное имущество? В этом случае выручка от реализации по договору мены может учитываться в размере обычной цены реализации (чаще рыночной) обмениваемой продукции, но данное положение оговаривается в учетной политике.

В случае, когда невозможно установить рыночную стоимость полученных ценностей, величина выручки определяется по стоимости своей продукции, подлежащей передаче контрагенту. Стоимость же своей продукции в данной ситуации устанавливается исходя из отпускной цены на свою такую же или аналогичную продукцию.



ПРИМЕР Производственное объединение «Сибирь» по договору мены передало ЗАО «Точные приборы» 15 стиральных машин, а взамен получило 6 кондиционеров. По условиям договора обмениваемые товары признаны равноценными. Обмен имуществом производится впервые. То есть, ПО «Сибирь» не имеет возможности установить стоимость реализованных стиральных машин, так как ранее кондиционеры не приобретались, у ЗАО «Точные приборы» ситуация аналогичная.

Осуществляя договор мены, каждая из сторон выписывает счета-фактуры на сумму обычной цены реализации собственной продукции.

ПО «Сибирь» обычно продает стиральные машины по цене 9 600 рублей, в том числе НДС. Тогда счет-фактура, выписанный ПО «Сибирь» будет выписан на сумму 144 000 рублей, в том числе НДС 18% 21 966 рублей.

ЗАО «Точные приборы» выпишет счет-фактуру по цене обычной реализации кондиционеров. Предположим, обычная цена реализации последних составляет 19 200 рублей, следовательно, счет-фактура будет выписан на сумму 115 200 рублей, в том числе НДС 18% – 17 573 рубля.

Необходимо сказать, что этот показатель довольно легко определяется по готовой продукции, товарам или материалам, но практически ее невозможно определить по основным средствам или нематериальным активам. Фактически каждая сделка по обмену такого вида активов является единственной в своем роде, и соответственно, обычной цены реализации здесь быть не может.

Видимо в этой ситуации для отражения выручки от реализации обмениваемого имущества, нужно использовать цену договора мены.

Необходимо обратить внимание на следующий момент. Пунктом 19 ПБУ 9/99 установлено, что в отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

- доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

3.3.6. Определение выручки при изменении обязательства по договору и предоставлении скидки

Пунктом 6.4 ПБУ 9/99 установлено, что в случае изменения обязательства по договору первоначальная цена поступления и (или) дебиторской задолженности должна быть скорректирована организацией исходя из стоимости актива, подлежащего получению, которая в данном случае устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов.

Согласно статье 421 ГК РФ условия договора определяются по усмотрению сторон. Исключение составляют случаи, когда содержание какого-либо условия предписано законом или иными правовыми актами. Поскольку установление цены является одним из существенных условий договора, то из данной статьи следует, что стороны могут устанавливать любую цену, если иное не предусмотрено законом.

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон. В случаях, предусмотренных законом, применяются цены (тарифы, расценки, ставки и тому подобное), устанавливаемые или регулируемые государством.

После заключения договора цена может быть изменена, однако это допускается только в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке. Данное положение установлено статьей 424 ГК РФ. Таким образом, если в договоре не предусмотрена возможность изменения цены, она должна применяться сторонами в течение всего срока действия договора.

Вместе с тем, допустимо изменение договора. Это предусмотрено статьей 450 ГК РФ, в которой сказано, что по соглашению сторон возможно изменение договора, если иное не предусмотрено ГК РФ, другими законами или договором.

Нередко организации торговли продают товары со скидкой, представляющей собой уменьшение ранее заявленной цены товара. Использование скидок является одной из составляющих маркетинговой политики организации торговли и позволяет заинтересовать и привлечь покупателей наиболее выгодными условиями, что в результате ведет к увеличению числа покупателей и, как следствие, к увеличению объема продаж. Грамотно разработанная система скидок позволяет привлечь не только новых покупателей, но и удерживать старых, переводя их в разряд «постоянных клиентов».

Торговая скидка – это скидка с цены товара, предоставляемая продавцом покупателю в связи с условиями сделки и в зависимости от конъюнктуры рынка. Сегодня существует огромное число скидок, наиболее популярными из них являются: сезонные скидки, праздничные, скидки постоянным покупателям, накопительные скидки, различные системы бонусов и так далее.

Применять или не применять систему скидок организация решает самостоятельно. Однако одного решения о применении скидок мало. Организация, решившая в своей производственной деятельности использовать данный прием, должна разработать внутренний документ (это может быть приказ или распоряжение руководителя, положение о скидках), позволяющий определить все условия предоставления скидок. Чем грамотнее будет составлен данный документ, тем меньше у организации возникнет проблем с проверяющими органами.

Наиболее распространенными являются скидки, предоставляемые продавцом покупателям товара при приобретении его в определенном количестве или на установленную сумму, и скидки за оплату товаров ранее установленного договором срока.

Скидка на приобретение товара в определенном количестве предоставляется при покупке товара одного наименования, а скидка при приобретении товаров на установленную сумму – при покупке товаров как одного наименования, так и различной номенклатуры. Обе разновидности данной скидки отражаются в бухгалтерском учете сторон одинаково в момент ее предоставления.

Во избежание того, что предоставление скидки в отношении ранее реализованных товаров с гражданско-правовой точки зрения может квалифицироваться как прощение части долга, необходимо формулировать условия до-

говора таким образом, что цена товара в последующие периоды может быть уменьшена на сумму скидки при выполнении условий ее предоставления.

Нужно отметить, что бухгалтерский учет скидок, предоставляемых продавцом в момент продажи, является, конечно, наиболее простым.

В бухгалтерском учете выручка от продажи товара со скидкой отражается сразу по цене товара с учетом скидки. Такое правило предусмотрено пунктом 6.5 ПБУ 9/99:

«Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)».

Отметим, что типовой схемы учета реализации товаров со скидкой в нормативных документах не описано. В зависимости от момента выявления права покупателя на скидку – одновременно при покупке или по окончании определенного периода, когда будут выполнены условия ее предоставления (достигнут установленный объем закупки), – порядок отражения предоставления скидки в бухгалтерском учете может отличаться.

Из пункта 6.5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» следует, что конечная цена на реализуемую продукцию определяется сторонами в договоре уже с учетом торговых скидок, то есть исходя именно из этой (конечной) цены продавец определяет размер задолженности покупателя за проданный товар.

Так, если в соответствии с условиями предоставления скидки цена реализации товаров формируется в момент передачи товаров покупателю уже с учетом скидки, первичные документы, на основании которых производятся записи на счетах бухгалтерского учета, выписываются исходя из этой цены. В этом случае необходимость производить какие-либо дополнительные записи по корректировке суммы выручки не возникает, то есть предоставление скидки какими-либо специальными записями в бухгалтерском учете не отражается.

Если право на скидку у покупателя возникает после отгрузки товаров и выписки документов, организации следует внести исправления в ранее выписанные первичные документы в части цены, указав ее величину с учетом скидки. При этом продажная стоимость товаров в связи со скидкой уменьшается, продавцу необходимо будет скорректировать выручку, если товары были реализованы в предыдущие отчетные периоды.

Рассмотрим на примере отражение в бухгалтерском учете организации операций по продаже товаров с предоставлением скидки:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
62	90-1	600 000	Отражена реализация товара согласно договору
90-3	68	91 525	Отражена сумма НДС с реализации товара (учетная политика по НДС «по отгрузке»)
90-3	76	91 525	Учетная политика по НДС «по оплате»
90-2	41-1	400 000	Отражено списание себестоимости отгруженных товаров
После расчета цены с учетом скидки и внесения исправления в первичные документы:			
62	90-1	36 000	Сторно: скорректирована выручка от продаж на сумму предоставленной скидки
90-3	76	5491	Сторно: НДС (если учетная политика по НДС «по оплате»)
90-3	68	5491	Сторно: НДС (если учетная политика по НДС «по отгрузке»)

Более сложным представляется учет скидок, предоставляемых организациями торговли покупателям за скидки за оплату товаров ранее установленного договором срока или при приобретении его в определенном количестве. Такие скидки предоставляются уже на уже отгруженный товар. Первичные документы и счета – фактуры оформлены в бухгалтерском учете на момент отгрузки.

Использование таких скидок, конечно, увеличивает трудозатраты бухгалтера, ведь в этом случае требуется внести исправления в бухгалтерский и налоговый учеты и отчетность. Кроме того, исправления требуют первичные документы на отпуск товара и счет-фактура, который продавец выписывает в момент отгрузки товара.

При этом в случае, если предоставление скидки осуществляется в виде частичного уменьшения обязательства покупателя по оплате товаров в последующие отчетные периоды (после передачи товаров) без изменения первоначально установленной цены, то сумма предоставляемой покупателю скидки не должна уменьшать выручку от реализации у продавца.

Отражение в бухгалтерском учете частичного прекращения обязательства покупателя отражается по дате подписания акта об урегулировании взаимных расчетов, следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	600 000	Выручка от реализации товара
90-3	68/НДС	91 525	Начислен НДС со стоимости реализованного товара
51	62	500 000	Оплата товаров
91	62	100 000	Прекращение части денежного обязательства соразмерно предоставляемой скидке по дате подписания акта

На практике зачастую заключаются договор купли-продажи товаров (работ, услуг), в соответствии, с условиями которого продавец обязуется бесплатно предоставить покупателю при определенных условиях дополнительное количество единиц товаров (работ, услуг) либо передать другое имущество в виде подарка.

В бухгалтерском учете организации реализация товаров с обязательством предоставить определенное количество бесплатно отражаются следующим образом:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
1	2	3
Товар передается покупателю с оплатой по цене, согласно условиям договора		
62	90	Отражена отпускная стоимость товара (работ, услуг) с учетом НДС
90	68	Отражена сумма НДС по отпущенным товарам (работам, услугам)
90	41	Отражена выдача товара (выполнение работ, оказание услуг) по фактическим затратам без НДС
90	99	Отражена прибыль от реализации товара (работ, услуг)
51	62	Покупателем оплачена отпускная стоимость товара (работ, услуг) с учетом НДС
Покупателю передается бесплатно дополнительное количество товара		
91	41	Отражена выдача товара (выполнение работ, оказание услуг) по фактическим затратам без НДС
91	68	Отражена сумма НДС по безвозмездно переданному количеству
99	91	Отражен убыток от передачи товаров безвозмездно

3.3.7. Определение выручки при возврате товаров

При возврате товара покупателем организация для формирования в учете реальной величины выручки, полученной в отчетном периоде от продажи товара, и величины себестоимости проданного товара должна отразить в

учете их корректировку путем внесения исправительных записей на соответствующие счета. А именно, когда возврат товара осуществлен в течение одного налогового периода, тогда продавец корректирует счет 90 «Продажи». Если возврат товара осуществлен в следующем календарном году (год, следующий за годом, в котором был получен товар), то в соответствии с пунктом 12 ПБУ 10/99, стоимость возвращаемого товара необходимо учитывать в составе прочих расходов как убыток по операциям прошлых лет, выявленным в отчетном году на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

**ПРИМЕР**

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
Товар продан покупателям			
62	90-1	24000	Признана выручка по проданным товарам
90-2	41	15000	Списана себестоимость проданных товаров
90-3	68	3661	Начислен НДС
51	62	24000	Поступили денежные средства за проданные товары
Некачественный товар возвращен покупателем Возврат осуществлен в течение одного года			
62	90-1	6000	СТОРНО! Выручка от продажи товаров
90-2	41	4000	СТОРНО! Себестоимость проданных товаров
62	51	6000	Покупателю выплачены деньги за возвращенные товары
68	90-3	915	Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный и уплаченный в бюджет с реализации возвращенных товаров
Некачественный товар возвращен покупателем Возврат осуществлен в следующем году			
91-2	62	6000	Убыток прошлых лет выявленных в отчетном году
91-2	41-1	4000	СТОРНО! Себестоимость проданных товаров
62	51	6000	Покупателю возвращены деньги
68	91-1	915	Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный и уплаченный в бюджет с реализации возвращенной продукции (смотри пункт 5 статьи 171, пункт 4 статьи 172 НК РФ)

Нередко организации торговли сталкиваются со следующей проблемой: по договору купли-продажи приобретен (но пока не оплачен) товар, претензий к поставщику товара нет, что зафиксировано документально. Особые условия перехода права собственности на товары в договоре не указаны. Через определенный промежуток времени покупатель понимает, что ему не удастся реализовать товар (предположим, на товар нет покупательского спроса), и он договаривается с поставщиком о возврате всего товара или его части. По соглашению сторон товар возвращается покупателю. Как должен данную ситуацию отразить в учете бухгалтер торговой организации – поставщика?

Отражение в учете операций, по возврату товара к которому у покупателя нет претензий:

**ПРИМЕР**

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
Товар реализован покупателю			
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»	2040	Выручка от реализации оптовой партии товара

1	2	3	4
90-2 «Себестоимость продаж»	41-1 «Товары на складах»	1300	Списана покупная стоимость товара
51 «Расчетный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	2040	Перечислены денежные средства за товар
90-3 «НДС»	68 «НДС»	311	Начислен НДС
Возврат товара нерезализованного покупателем			
41-1 «Товары на складах»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	203	Стоимость товаров, полученных от поставщика
19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	37	НДС, по поступившим товарам
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетный счет»	240	Перечислены денежные средства за товар
68 «НДС»	19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»	37	Предъявлен к вычету НДС по приобретенному товару

Рассмотрим порядок отражения в учете у продавца операций на реализацию товаров по договору купли-продажи, в котором предусмотрен переход права собственности в момент оплаты.

В соответствии с рассмотренными условиями договора, право собственности на товары сохраняется за продавцом до момента оплаты товара. Для отражения операций по такому договору у продавца товаров будет использоваться счет 45 «Товары отгруженные».



ПРИМЕР

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
45 «Товары отгруженные»	41 «Товары»	40.000	Отгружен товар покупателю по договору с особыми условиями перехода права собственности
51 «Расчетный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	30.000	Получена частичная оплата от покупателя
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»	30.000	Отражена реализация товаров покупателю на сумму оплаты
90-2 «Себестоимость продаж»	45 «Товары отгруженные»	20.000	Списана себестоимость реализованных товаров
90-3 «НДС»	68 «НДС»	4 576	Начислен НДС с оборотов по реализации
41 «Товары»	45 «Товары отгруженные»	20.000	Неоплаченный товар возвращен покупателем в соответствии с условиями договора купли-продажи

3.3.8. Определение выручки при образовании резерва сомнительных долгов

Пунктом 6.7 ПБУ 9/99 определено, что при образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

Возможность создания резервов сомнительных долгов предусмотрена пунктом 70 Приказа Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». Названным пунктом установлено, что организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, работы и услуги. Созданные суммы резервов относятся на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

В Письме Минфина Российской Федерации от 15 октября 2003 г. № 16-00-14/316 «О сомнительном долге организации» сказано, что речь идет о неисполненных в срок обязательствах по оплате за продукцию, товары, работы, услуги, в отношении которых отсутствуют средства (способы), предусмотренные законодательством и (или) договором и повышающие для организации-кредитора вероятность удовлетворения ее требования. Таким образом, сомнительным долгом может признаваться дебиторская задолженность, обязательства, по оплате которой не обеспечены залогом, задатком, поручительством, банковской гарантией и возможностью удержания имущества должника, а также иными способами, предусмотренными законодательством и/или договором.

3.4. Прочие доходы и их отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности

Мы уже говорили о том, что все доходы, полученные организацией, подразделяются ПБУ 9/99 на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов, предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами, на субсчете 91-2 учитываются прочие расходы. Субсчет 91-9 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» следует вести по каждому виду прочих доходов и расходов, организовав его так, чтобы аналитический учет по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, обеспечивал возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Подпунктом 18.2 ПБУ 9/99 разрешается при отражении в бухгалтерской отчетности показывать прочие доходы за минусом расходов, относящихся к этим доходам. Допускается это в тех случаях, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;
- доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке (пункт 16 ПБУ 9/99):

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денеж-

ных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) – в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 12 ПБУ 9/99. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков – в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, – в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;
- иные поступления – по мере образования (выявления).

Согласно пункту 7 ПБУ 9/99 прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

3.4.1. Доходы от предоставления во временное пользование активов организации

Аренда – это договор, по которому собственник (арендодатель) передает арендатору в срочное владение и пользование имущество, необходимое для самостоятельного ведения хозяйственной деятельности за соответствующую (арендную) плату.

Согласно статье 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование либо только во временное пользование.

Договор аренды является одним из старейших видов договоров. В условиях развития рыночной экономики арендные отношения выходят на качественно новый уровень, поскольку многие организации зачастую испытывают потребность в какой-либо вещи для осуществления своей деятельности, не имея при этом финансовых возможностей приобрести ее в собственность. Иногда организации, являясь собственниками каких-либо вещей, не

используют их по назначению. В данных ситуациях стороны заключают договор аренды и вступают в арендные отношения.

В настоящее время правовые нормы арендных отношений регулируются главой 34 ГК РФ. Общие положения для всех видов договоров аренды установлены статьями 607–625 ГК РФ. Статьи 626–670 ГК РФ посвящены отдельным видам договоров аренды.

Статьей 607 ГК РФ определены виды имущества, которое может сдаваться в аренду.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи. Приведенный перечень не является исчерпывающим, но данная статья устанавливает, что в аренду могут быть переданы вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе использования. Таким образом, в аренду не могут быть сданы объекты нематериальных активов как имущество, не имеющее материальной формы, не могут быть сданы в аренду и денежные средства. Законом могут быть установлены виды имущества, сдача в аренду которого не допускается или ограничивается.

В договоре аренды необходимо четко определять объект аренды: его наименование, характеристику, место нахождения для недвижимого имущества и иные данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору по договору. При отсутствии этих данных объект передачи считается не согласованным, а договор не заключенным.



ПРИМЕР Предположим, что организация заключила договор аренды имущества сроком на 6 месяцев. Сумма аренды за 1 месяц составляет 2 360 рублей (в том числе НДС – 360 рублей). Арендатор перечислил арендодателю сумму арендной платы на расчетный счет организации до начала действия договора сразу за весь период его действия.

Арендная плата может быть перечислена арендатором единым платежом за весь период действия договора аренды.

Для обобщения информации о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, Планом счетов и инструкцией по его применению предназначен счет 98 «Доходы будущих периодов». Учет арендной платы следует вести на субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», аналитический учет следует организовать по каждому виду дохода. Суммы доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются по кредиту счета 98 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами. По дебету счета 98 отражаются суммы доходов, перечисленные на соответствующие субсчета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Согласно пункту 15 ПБУ 9/99 арендная плата (когда это не является предметом деятельности организации) признается в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Для отражения операций на счетах бухгалтерского учета будем использовать следующие наименования субсчетов:

62-1 «Расчеты по арендной плате»;

62-2 «Расчеты по авансам полученным»;

68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
51	62-2	14 160	Отражена сумма полученной предварительной оплаты за арендованное имущество
62-2	68-2	2 160	Отражен НДС, начисленный с суммы предварительной оплаты

1	2	3	4
62-2	98	12 000	Учтена в составе доходов будущих периодов сумма полученной арендной платы
62-1	91-1	2 360	Начислена арендная плата за отчетный период
91-2	68-2	360	Начислен сумма НДС по арендной плате отчетного периода
68-2	62-2	360	Восстановлена сумма НДС с предоплаты
98	62-1	2 000	Отражена сумма арендной платы, ранее учтенная в составе доходов будущих периодов

3.4.2. Доходы от предоставления в пользование объектов интеллектуальной собственности

Статьей 138 ГК РФ в случаях и в порядке, установленных ГК РФ и другими законами, признается исключительное право (интеллектуальная собственность) гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполненных работ или услуг.

Использование результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, которые являются объектом исключительных прав, может осуществляться третьими лицами только с согласия правообладателя.

Таким образом, в соответствии со статьей 138 ГК РФ исключительные права владельцев на объекты интеллектуальной собственности признаются нематериальными активами. Исключительность прав заключается именно в том, что данные права могут использоваться третьими лицами только с согласия правообладателя.

Результаты интеллектуальной деятельности («интеллектуальная собственность») включают в себя три вида объектов, имеющих различный правовой режим:

1) результаты творческой деятельности, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели, промышленные образцы);

2) средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара);

3) результаты творческой деятельности, охраняемые авторским правом (произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем и тому подобное).

Перечисленные объекты имеют различный правовой режим. Одна часть объектов (промышленная собственность и средства индивидуализации юридического лица) регулируется патентным правом, другая (произведения науки, литературы и искусства и многое другое) – авторским. Различие в том, что авторское право направлено на охрану фирмы объекта (произведения), а патентное – охраняет содержание произведения.

Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания требуется их регистрация по определенной процедуре в соответствующих органах, а для объекта авторского права не требуется никакой регистрации. Автору необходимо лишь выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с передачей прав на результаты интеллектуальной деятельности зависит от заключенных между правообладателем и пользователем договоров:

- уступки;
- лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);
- авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений);
- договоров коммерческой концессии.

Когда одна организация передает исключительное право на использование результатов интеллектуальной деятельности другой организации не полностью, а частично, использование объекта интеллектуальной собственности в деятельности российской организации не прекращается, следовательно, нематериальный актив продолжает приносить экономические выгоды (доход) и не списывается с баланса организации. Для отражения в бухгалтерском учете требуется в аналитике к счету предусмотреть отдельный субсчет «Нематериальные активы, переданные в пользование».

В соответствии с ПБУ 9/99 доходы классифицируются в зависимости от отношения к предмету деятельности.

Если предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности во временное пользование (временное владение и пользование) не связано с основной деятельностью организации, получаемые доходы относятся к прочим доходам.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
76	91-1	Отражены прочие доходы от предоставления прав на использование объектов интеллектуальной собственности
91-2	68	Начислен налог на добавленную стоимость

Отражение операций по договору в бухгалтерском учете правообладателя зависит от вида платежей.

Если предоставление прав в пользование предусмотрено по лицензионному договору на определенный временной период (месяц, год, несколько лет) при условии выплаты единовременного вознаграждения, такой платеж относится ко всему сроку договора. Пунктом 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, установлено, что доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н для учета такого рода доходов определен счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
76	98-1	Отражено единовременное вознаграждение по лицензионному договору в составе доходов будущих периодов

Эти доходы подлежат отнесению на доходы текущего периода при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В том случае, когда предоставление прав на интеллектуальную собственность не связано с основной деятельностью организации, полученный доход относится к прочим доходам.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
98-1	91-1	Отражены прочие доходы по лицензионному договору в части приходящейся на отчетный период
91-2	68	Начислен налог на добавленную стоимость

Таким образом, в течение каждого месяца в период действия лицензионного договора в бухгалтерском учете признается доход в виде соответствующей части единовременного вознаграждения по указанному договору, и отражается в зависимости от классификации данного дохода.

Если лицензионные платежи (роялти) носят периодический характер, права передаются на определенный временной период (месяц, год, несколько лет) и в договоре установлена периодичность начисления и оплаты роялти, то в бухгалтерском учете правообладателя начисление роялти отражается следующими записями:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
1	2	3
76	91-1	Начислено роялти за отчетный период

1	2	3
91-2	76, 68	Начислен налог на добавленную стоимость
51	76	Поступило роялти от пользователя (лицензиата)

По договору коммерческой концессии могут быть предусмотрены комбинированные расчеты — разовый платеж при приобретении неисключительных прав и периодические платежи (роялти) в течение срока пользования.

Паушальный (разовый) единовременный платеж признается в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора (пункт 15 ПБУ 9/99).

В рассматриваемой ситуации организация — правообладатель получила от организации — пользователя вознаграждение в форме фиксированного разового платежа по договору коммерческой концессии, срок действия которого четко оговорен.

При таком поступлении платежей в бухгалтерском учете правообладателя операции по договору будут отражены следующими записями:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
76	98-1	Отражена задолженность пользователя перед правообладателем при заключении договора коммерческой концессии
51	76	Поступили денежные средства от пользователя
98-1	91-1	Отражена часть полученного платежа, приходящаяся на отчетный период
91-2	68	Начислен налог на добавленную стоимость
76	91-1	Начислено роялти за отчетный период
91-2	68	Начислен налог на добавленную стоимость
51	76	Поступило роялти от пользователя (лицензиата)

3.4.3. Доходы от участия в уставных капиталах других организаций

В гражданском законодательстве понятие «дивиденды» связывается с акционерными обществами. Это прослеживается при сравнении статьи 42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и статьи 28 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

В акционерном обществе дивиденды представляют собой часть чистой прибыли, которая является фактическим доходом акционера. В обществе с ограниченной ответственностью подобные выплаты являются доходами от участия в уставном капитале общества.

Акционерное общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года в соответствии с уставом общества принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, если иное не установлено пунктом 1 статьи 42 Закона № 208-ФЗ. Такое решение может быть принято в течение трех месяцев после окончания соответствующего периода.

В пункте 1 статьи 28 Закона № 14-ФЗ общество с ограниченной ответственностью вправе ежеквартально, один раз в полгода или один раз в год принимать решение о распределении чистой прибыли между участниками общества.

При отсутствии решения об объявлении дивидендов общество не вправе производить их выплату, а акционеры не вправе их требовать.

Дивиденды бывают годовыми и промежуточными. Выплата промежуточных дивидендов возможна только в тех случаях, когда есть уверенность в том, что итоги финансового года будут положительными. Потому что может сложиться такая ситуация, когда в течение года выплачивались промежуточные дивиденды, а по итогам года выяснилось, что организация завершила год с убытком.

Решение о выплате дивидендов (по результатам любого из периодов финансового года) принимает как в акционерном обществе, так и в обществе с ограниченной ответственностью — общее собрание акционеров (участников).

Общее собрание в своем решении устанавливает:

- необходимость уплаты дивидендов;
- их размер и форму выплаты;
- срок;
- список лиц, имеющих право на получение дивидендов (этот список составляется на дату составления списка лиц, имеющих право участвовать в общем, собрании акционеров на котором принимается решение о выплате дивидендов).

Решение о выплате дивидендов должно быть оформлено документально. Таким документом является протокол общего собрания акционеров (участников). Только согласно такому документу осуществляется выплата дивидендов.

Согласно пунктам 5 и 7 ПБУ 9/99 полученные дивиденды признаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов, при условии, что участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации — получателя дивидендов.

Документом, на основании которого организация — получатель дивидендов отразит в бухгалтерском учете данные операции, является копия протокола или выписка из него. Данный документ должен быть заверен печатью и подписью ответственного лица организации, являющейся источником дохода.

Доходы, подлежащие получению, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам». По дебету указанного счета в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы» учитываются дивиденды, полученные в пользу организации.

Дивиденды поступают в организацию за минусом налога на дивиденды. В бухгалтерском учете поступление дивидендов отражаются записью:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по дивидендам и другим доходам»

— поступили дивиденды за минусом удержанного налоговым агентом налога на прибыль.

Одновременно отражается списание задолженности организации по уплате налога на прибыль:

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Дивиденды» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по дивидендам и другим доходам»

— списана задолженность организации по уплате налога на прибыль за счет тех сумм, которые были удержаны налоговым агентом.

Одновременно, в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденного Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, необходимо с начисленных дивидендов определить и отразить в бухгалтерском учете сумму условного расхода по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете отражается запись:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Дивиденды»

— отражена сумма условного расхода по налогу на прибыль;

3.4.4. Доходы от совместной деятельности

Согласно статье 1041 ГК РФ по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Для образования простого товарищества необходимо соблюсти следующее условие – заключить договор, который устанавливает обязанности сторон друг перед другом в отношении того, чтобы:

- а) соединить свои вклады,
- б) совместно действовать для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Договор простого товарищества, договор о совместной деятельности, названный подобным образом законом, не признается таковым, если в нем отсутствует хотя бы один из вышеперечисленных элементов.

В отличие от других видов товарищеских объединений, признаваемых ГК РФ, простое товарищество не образует юридического лица. Не признавая простое товарищество юридическим лицом, закон не предоставил ему и права действовать от общего имени (право на фирменное наименование). Поэтому в отношениях с третьими лицами оно рассматривается как группа отдельных лиц, действующих под своими именами, или через уполномоченных, представляющих их как индивидуально определенных лиц.

Прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей.

Товарищам разрешается самостоятельно определять принцип распределения прибыли. Они могут брать за основу как имущественное, так и личное начало или же их соединение. Только в том случае, когда товарищи не определили порядок распределения прибыли договором, вступает в силу принцип – распределение прибыли пропорционально стоимости вкладов.

Под прибылью подразумевается сумма, на которую увеличилось общее имущество товарищества за отчетный период, то есть речь может идти о бухгалтерской чистой прибыли, полученной в результате осуществления соответствующей деятельности.

Минфин Российской Федерации своим Приказом от 24 ноября 2003 г. № 105н утвердил «Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03». Данное Положение устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, за исключением кредитных, являющихся по законодательству Российской Федерации юридическими лицами.

В пункте 14 ПБУ 20/03 сказано, что при формировании финансового результата организация-товарищ прибыль по совместной деятельности, подлежащую получению или распределенную между участниками, включает в состав прочих доходов.

В соответствии с ПБУ 9/99 прибыль от совместной деятельности также признается прочим доходом и отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н счету 76 предусмотрен субсчет 76-3 «Расчеты по дивидендам и другим доходам», на котором учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Признаются прочие доходы в бухгалтерском учете по мере образования (выявления), что установлено пунктом 16 ПБУ 9/99.

3.4.5. Доходы от продажи основных средств и иных активов организации

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете дохода от продажи основного средства.

Необходимость продажи основного средства может возникнуть у организации по разным причинам: объект может выйти из строя и организации его проще продать, чем отремонтировать; организация перепрофилирует производство и оборудование перестает использоваться; оборудование морально устарело; организации просто нужны деньги. Причины могут быть самыми различными.

В результате реализации основных средств организация не только избавляется от ненужного ей основного средства, но и уменьшает сумму налога на имущество, поскольку даже в том случае, если основное средство не используется по назначению, налог на имущество продолжает начисляться.

Реализация объекта основных средств является одним из частных случаев выбытия основных средств, которые постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для управленческих нужд организации.

Стоимость основного средства, выбывающего в результате продажи, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

При реализации основных средств организация получает доход. Мы уже отмечали, что согласно пункту 7 ПБУ 9/99 такие доходы относятся к прочим. Доход от продажи основного средства согласно пункту 30 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н, принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной в договоре.

Расходы, связанные с продажей основных средств, относятся к прочим расходам.

Согласно пункту 31 ПБУ 6/01 доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся.

Для учета выбытия основных средств целесообразно к счету 01 открыть отдельный субсчет «Выбытие основных средств», на котором будет формироваться остаточная стоимость реализуемого основного средства. По дебету этого субсчета будет отражаться первоначальная стоимость реализуемого объекта с учетом проведенных переоценок, а по кредиту будет отражаться сумма начисленной амортизации также с учетом проведенных переоценок.

При выбытии объекта основного средства, в том числе в результате продажи, сумма накопленной за время эксплуатации этого объекта амортизации в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н списывается в кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств». По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основного средства списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Доход от реализации основного средства отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» на отдельном субсчете 91-1 «Прочие доходы», а расходы, связанные с реализацией, отражаются по дебету счета 91 на субсчете 91-2 «Прочие расходы».



ПРИМЕР В ноябре 2007 года организация продает за 38 350 рублей (в том числе НДС 5 850 рублей) объект основных средств. Первоначальная стоимость объекта составляет 90 000 рублей. Срок полезного использования этого объекта – 6 лет, фактический срок эксплуатации – 4 года, сумма начисленной амортизации – 60 000 рублей. Транспортные расходы по доставке оборудования покупателю составили 1888 рублей, включая НДС. Доставка была произведена силами сторонней организации.

Для отражения операций в бухгалтерском учете будем использовать следующие наименования субсчетов:

01-1 «Основные средства в организации»;

01-2 «Выбытие основных средств»;

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
76	91-1	39 000	Отражена задолженность покупателя за проданный объект основных средств
91-2	68	6 500	Начислен НДС по реализации объекта основных средств
01-2	01-1	90 000	Отражено выбытие основного средства
02	01-2	60 000	Списана начисленная сумма амортизации
91-2	01-2	30 000	Списана остаточная стоимость проданного основного средства (90 000 – 60 000)

1	2	3	4
91-2	60	1 600	Списаны транспортные расходы по доставке основного средства покупателю
19	60	320	Отражена сумма НДС, подлежащая уплате транспортной организации
51	76	39 000	Погашена задолженность покупателя за проданный объект основных средств

3.4.6. Доходы от предоставления в пользование денежных средств организации

Согласно пункту 1 статьи 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

По общему правилу договор займа представляет собой возмездный договор. Поэтому даже в том случае, если договор займа не содержит условия об оплате, заемщик обязан уплатить займодавцу проценты по договору займа. Это следует из положений пункта 1 статьи 809 ГК РФ:

«Если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства займодавца, а если займодавцем является юридическое лицо, в месте его нахождения ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части».

Заключая договор займа, стороны самостоятельно устанавливают порядок и сроки уплаты процентов по договору. Как правило, стороны договариваются, что проценты выплачиваются ежемесячно, ежеквартально, либо при возврате заемных средств, хотя возможны и другие варианты.

Но имейте в виду, что если договор не содержит порядок и сроки уплаты процентов, то проценты уплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа. На это прямо указывает пункт 2 статьи 809 ГК РФ, в котором сказано, что при отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа.

В соответствии с пунктом 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 10 декабря 2003 г. № 26н, предоставленные организацией займы относятся к финансовым вложениям. Исходя из этого, предоставляя другим организациям суммы заемных средств, организация-займодавец должна их учесть в качестве финансовых вложений, если при этом выполняются условия, установленные пунктом 2 ПБУ 19/02:

- наличие оформленного договора, подтверждающего существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с предоставленным займом (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и многое другое);
- способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем (например, в форме процентов).

В бухгалтерском учете для обобщения информации о предоставленных денежных займах другим юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н предназначен счет 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предоставленные займы».

Сумма предоставленного займа отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» субсчет «Предоставленные займы» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» если предоставляются безналичные денежные средства или в корреспонденции со счетом 50 «Касса» если предоставленный заем выдается наличными деньгами.

В соответствии с пунктом 34 ПБУ 19/02 доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности, либо прочими поступлениями в соответствии с ПБУ 9/99.

Если для организации-заимодавца предоставление займов не является основным видом деятельности, то в соответствии с пунктом 16 ПБУ 9/99 проценты, получаемые за предоставление заемных средств, являются прочими доходами и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы». Датой признания таких доходов в бухгалтерском учете организации-заимодавца является каждый истекший отчетный период.

Если договор между заимодавцем и заемщиком содержит условие о том, что проценты выплачиваются одновременно с погашением основной суммы долга, то, несмотря на это, заимодавец в бухгалтерском учете признает доход в виде процентов на конец отчетного (налогового) периода.

Если стороны предусмотрели ежемесячное начисление процентов, то и доход в виде процентов организация-заимодавец также должна признавать ежемесячно.

ПБУ 19/02 условно разделяет все финансовые вложения на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

В отношении предоставляемых организацией займов можно утверждать, что они относятся к группе финансовых вложений, по которым рыночная стоимость не определяется. Поэтому при начислении процентов по предоставленным займам, бухгалтеру следует обратить внимание на пункт 21 ПБУ 19/02:

«Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости».

Исходя из этого, операции по отражению доходов в виде процентов у организации-заемщика, отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
51	76	Отражена сумма полученного дохода в виде процентов
76	91-1	Включена в состав прочих доходов сумма полученного дохода



ПРИМЕР ООО «Радуга» предоставило ЗАО «Катюша» 20 января 2007 года заем в денежной форме в сумме 200 000 рублей сроком на 6 месяцев под 25% годовых. В соответствии с условиями договора проценты ЗАО «Катюша» обязано выплачивать ежемесячно.

Тогда в бухгалтерском учете ООО «Радуга» (заимодавца) будут отражены следующие операции с использованием следующих наименований субсчетов:

76-5 «Проценты, причитающиеся по договору займа».

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
В январе 2007 года			
58-3	51	200 000	Отражено предоставление заемных средств по договору займа
76-5	91-1	1502,73	Начислены к получению проценты, причитающиеся к получению за январь 2006 года ((200 000 рублей × × 25%) / 366 дней × 11 дней)
В феврале 2007 года			
51	76-5	1502,73	Получены проценты по договору займа

3.4.7. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещение убытков, причиненных вашей организацией

В соответствии со статьей 330 ГК РФ неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков на основании подпункта 10.2 ПБУ 9/99 принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Момент начисления штрафов, пеней, неустойки за нарушение условий договоров определяется согласно пункту 16 ПБУ 9/99, согласно которому данные суммы признаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником.

Если должник отказывается в добровольном порядке признать суммы штрафных санкций за нарушение условий договора, кредитор имеет право обратиться с иском в арбитражный суд. Решение арбитражного суда согласно статье 180 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ вступает в законную силу по истечении одного месяца со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. Таким образом, в случае вынесения арбитражным судом положительного решения о взыскании с должника штрафных санкций, суммы санкций в бухгалтерском учете кредитора в составе прочих доходов должны быть отражены через месяц после принятия такого решения.

Если же должник признает суммы штрафных санкций, то он должен заплатить сумму штрафа или письменно подтвердить свое согласие уплатить штраф. В Письме Минфина Российской Федерации от 23 декабря 2002 г. № 03-03-01-04/1/189 сказано, что основанием для признания такого дохода являются факты, свидетельствующие о том, что должник согласен уплатить штрафы, пени, неустойку кредитору исходя из условий договора в полном объеме или в меньшем размере. Таким фактами могут быть, например, двусторонний акт, подписанный сторонами, письмо должника или иной документ, подтверждающий факт нарушений договорных обязательств, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

Расчеты по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам за несоблюдение договорных обязательств в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом, согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».



ПРИМЕР Судом было вынесено решение в пользу ООО «Вега» о взыскании с ООО «Дельта» штрафных санкций в размере 15 000 рублей, за прострочку оплаты товаров. ООО «Дельта» перечислила сумму штрафных санкций на расчетный счет ООО «Вега» в том же месяце, в котором было принято решение.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 76-2 «Расчеты по претензиям»	91 «Прочие доходы и расходы» 91-1 «Прочие доходы»	15 000	Отражена сумма штрафных санкций присужденных судом
51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 76-2 «Расчеты по претензиям»	15 000	Отражена сумма штрафных санкций, полученных на расчетный счет
91 «Прочие доходы и расходы» 91-2 «Прочие расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам» 68-2 «Расчеты по НДС»	2 700	Начислен НДС с суммы штрафных санкций

Организация при подаче заявления в арбитражный суд осуществляет расходы, связанные с уплатой государственной пошлины.

Согласно АПК РФ к исковому заявлению, которое подается в арбитражный суд в письменной форме, должен прилагаться документ, подтверждающий уплату государственной пошлины (статьи 125, 126 АПК РФ).

При обращении в Конституционный Суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям срок уплаты государственной пошлины установлен до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной) (подпункт 3 пункта 1 статьи 333.18 НК РФ).

Факт уплаты государственной пошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении, а в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Вопрос о принятии искового заявления к производству арбитражного суда решается судьей единолично в пятидневный срок со дня поступления искового заявления в арбитражный суд. При этом по исковому заявлению может быть вынесено определение об оставлении заявления без движения или возврате.

Таким образом, с момента уплаты государственной пошлины и момент принятия искового заявления к производству может пройти 5 дней.

Некоторые специалисты высказывают такую точку зрения: признание уплаченной пошлины прочим расходом возможно только на дату вынесения судом определения о принятии искового заявления к производству.

Но по нашему мнению, признание уплаченной пошлины прочим расходом возможно на дату оплаты государственной пошлины.

Наши аргументы следующие:

Пунктом 16 ПБУ 10/99 определено, что расходы признаются в бухгалтерском учете, если расход производится в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов.

Законодательно установлено (подпункт 1 пункта 1 статьи 333.18 НК РФ), что при обращении в арбитражные суды государственная пошлина уплачивается до подачи искового заявления.

Поэтому, в целях бухгалтерского учета моментом признания расходов по уплате государственной пошлины следует признавать дату подачи искового заявления в суд. После вступления в силу решения суда в пользу организации суммы компенсации судебных издержек отражаются в составе прочих доходов.



ПРИМЕР Организация обратилась в арбитражный суд с иском к покупателю, о взыскании штрафных санкций в размере 140 000 рублей, за несвоевременную оплату продукции.

Госпошлина при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, при цене иска от 100 001 рубля до 500 000 рублей определяется по расчету – 3 500 рублей плюс 2 процента суммы, превышающей 100 000 рублей.

Организация заплатила госпошлину в размере 4300 рублей ($3500 + (140\,000 \text{ рублей} - 100\,000 \text{ рублей}) \times 2\%$) (статья 333.21 НК РФ). Требования организации были удовлетворены и принято решение о взыскании госпошлины с ответчика.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
1	2	3	4
68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»	4 300	Отражена уплата госпошлины при подаче искового заявления
91 «Прочие доходы и расходы» 91-2 «Прочие расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	4 300	В составе прочих расходов отражена госпошлина на дату подачи искового заявления в суд

1	2	3	4
После вступления в силу решения суда			
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы» 91-1 «Прочие доходы»	4 300	Отражена задолженность ответчика по возмещению расходов в сумме государственной пошлины
51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	4 300	Отражено поступление от ответчика денежных средств в возмещение ранее уплаченной госпошлины

В отношении возмещения убытков необходимо отметить следующее. Согласно статье 15 ГК РФ лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере.

Под убытками на основании пункта 2 статьи 15 ГК РФ понимаются:

- расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права;
- утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб);
- неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было бы нарушено.

Суммы возмещенных организации убытков также отражаются на субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции со счетом 91-1 «Прочие доходы».

3.4.8. Активы, полученные безвозмездно (в том числе по договору дарения)

Безвозмездно получить какой-либо актив организация может лишь в двух случаях, предусмотренных ГК РФ.

В первом случае организация получает активы по договору дарения. В соответствии со статьей 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность.

В том случае, когда дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает пять установленных законом минимальных размеров оплаты труда, договор дарения должен быть совершен в письменной форме. Эта норма установлена пунктом 2 статьи 574 ГК РФ. Договор дарения недвижимого имущества на основании пункта 3 статьи 574 ГК РФ подлежит государственной регистрации.

Другим случаем безвозмездного получения основного средства является пожертвование. На основании статьи 582 ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи в общепользных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты, благотворительным, научным и учебным учреждениям, а также другим субъектам гражданского права.

Одним из условий пожертвования имущества юридическим лицам является использование этого имущества по определенному назначению. Юридическое лицо, принявшее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию такого имущества.

Если по каким-либо обстоятельствам использование имущества по назначению становится невозможным, оно может быть использовано по другому назначению только с согласия лица, это имущество пожертвовавшего.

Согласно пункту 7 ПБУ 9/99 активы, полученные организацией безвозмездно, являются прочими доходами.

Рассмотрим порядок отражения прочих доходов на примере безвозмездного получения объекта основных средств.



ПРИМЕР Организация получила безвозмездно (в качестве пожертвования) объект основных средств, требующий ремонта. Рыночная стоимость объекта составляет 18 000 рублей. Полученное ос-

новное средство предполагается использовать в основном производстве. Срок полезного использования в целях бухгалтерского и налогового учета установлен 4 года. Амортизация в соответствии с принятой учетной политикой начисляется линейным способом. Ремонт объекта основных средств выполнен сторонней организацией, стоимость ремонта составила 4 012 рублей (в том числе НДС 612 рублей).

На основании Плана счетов рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств». По мере признания в отчетном периоде прочих доходов, в данном случае по мере начисления амортизации по безвозмездно полученному имуществу, в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 98, субсчет 98-2 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Амортизация по объектам основных средств начисляется одним из способов, указанных в пункте 18 ПБУ 6/01, и в соответствии с учетной политикой организации. Суммы начисленной амортизации отражаются согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н по кредиту счета 02 «Износ основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
Дебет	Кредит		
08-4	98-2	18000	Полученное основное средство отражено в составе вложений во внеоборотные активы
08-4	60	3 400	Отражена стоимость ремонта объекта основных средств
19	60	612	Отражен НДС со стоимости ремонтных работ
01	08-4	21 400	Введено в эксплуатацию полученное основное средство (18000 рублей + 3 400 рублей)
60	51	4 012	Произведена оплата ремонта, выполненного сторонней организацией
68	19	612	Принят к вычету НДС со стоимости работ по ремонту объекта основных средств
Ежемесячно до полного списания стоимости объекта или его выбытия			
20	02	445,83	Начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту основных средств (21 400 / 4 / 12)
98-2	91-1	375	Отражена в составе прочих доходов часть стоимости безвозмездно полученного основного средства (18 000 / 4 / 12)

3.4.9. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году

Порядок исправления ошибок, обнаруженных в бухгалтерском учете организации, зависит от того, утверждена ли годовая бухгалтерская отчетность.

Обратимся к пункту 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В нем, в частности, сказано, что в случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году

исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся.

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде, на основании пункта 7 ПБУ 9/99 включается в состав прочих доходов.

В Письме Минфина Российской Федерации от 10 декабря 2004 г. № 07-05-14/328 «Об отражении в бухгалтерском учете организации дополнительных доходов и расходов, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный год» говорится, что если после утверждения бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный год организация выявила относящиеся к нему дополнительные доходы, то в периоде выявления указанных доходов организацией должна быть признана и отражена прибыль прошлых лет в порядке, предусмотренном Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н. В отчете о прибылях и убытках эти суммы отражаются как прочие доходы.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов.

3.4.9. Суммы кредиторской и депонентской задолженностей с истекшим сроком исковой давности

Понятие исковой давности содержится в статье 195 ГК РФ. Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, права которого нарушено. Общий срок исковой давности установлен статьей 196 ГК РФ и составляет три года. Течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

По обязательствам с определенным сроком исполнения течение срока исковой давности начинается по окончании срока исполнения. Если по обязательству срок исполнения не установлен, то течение срока исковой давности начинается с того момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства. Данные положения установлены статьей 200 ГК РФ.

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, согласно подпункту 10.4 ПБУ 9/99 включается в прочие доходы организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации, то есть вместе с НДС. Признаются данные суммы в том отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности (пункт 16 ПБУ 9/99).

При этом в бухгалтерском учете составляется проводка:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
60 (66,67,71,76)	91	Включены в состав прочих доходов суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности

Суммы НДС, учтенные по кредиту счета 60 (76) включенные в прочие доходы в составе списываемой кредиторской задолженности, одновременно включаются в прочие расходы (пункт 12 ПБУ 10/99).

В бухгалтерском учете составляется проводка: ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 19.

На счете 91 образуется доход, который должен соответствовать стоимости полученных материальных ценностей.

Основанием для списания сумм кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, на основании пункта 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, являются:

- данные проведенной инвентаризации;
- письменное обоснование;

- приказ (распоряжение) руководителя организации.

Согласно Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности.

3.4.10. Положительные курсовые разницы

Российское законодательство не запрещает устанавливать цену договора в иностранной валюте, но согласно пункту 1 статьи 8 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» учет имущества и обязательств организации обязаны вести в валюте Российской Федерации – в рублях. Операции по валютным счетам и другие операции в иностранной валюте также отражаются в бухгалтерском учете организации в рублях. Для этого необходимо пересчитывать иностранную валюту в рубли по курсу Банка Российской Федерации на дату совершения операции.

Если платеж по договору осуществляется в иностранной валюте и курс иностранной валюты, котируемой Банком Российской Федерации, по отношению к рублю меняется, то в бухгалтерском учете организации возникают курсовые разницы.

Курсовой называют разницу между рублевыми оценками (предыдущей и последующей) соответствующего актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте. Первая рублевая оценка актива или обязательства возникает при пересчете его стоимости на дату поступления. Последующие рублевые оценки формируются при пересчете его стоимости по мере изменения курса валюты, на отчетную дату или на дату исполнения обязательств.

При формировании новой рублевой оценки актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте, появляются курсовые разницы. Они бывают положительные и отрицательные.

Если курсовая разница увеличивает прибыль организации, то она является положительной. Курсовая разница признается положительной и в налоговом учете относится на внереализационный доход:

- при повышении курса валюты в отношении активов (требований);
- при понижении курса валюты в отношении обязательств.

Для отражения курсовых разниц в бухгалтерском учете необходимо применять нормы Приказа Минфина Российской Федерации от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006».

Возникновение курсовой разницы непосредственно обусловлено изменением валютных курсов. Основой ее правильного расчета для отражения в учете является фиксирование даты в целях определения котировки нужной валюты, а именно:

- дата совершения операции в иностранной валюте;
- отчетная дата составления бухгалтерской отчетности.

Согласно пункту 3 статьи 14 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» составление бухгалтерской отчетности включает промежуточную отчетность за месяц. Поэтому при пересчете иностранных валют в рублевый эквивалент датой составления бухгалтерской отчетности признается последний день месяца и определяется действующий на указанную отчетную дату курс Банка России.

Датой совершения операции в иностранной валюте признается день возникновения у организации права, обусловленного требованиями законодательства Российской Федерации или договором, принимающим к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Таким образом, курсовая разница признается в результате изменения официальной котировки используемой в расчетах иностранной валюты к рублю:

- на отчетную дату текущего периода по отношению к дате совершения валютной операции;
- на дату исполнения обязательств по оплате в отчетном периоде и предыдущую отчетную дату;
- на предыдущую отчетную дату и отчетную дату текущего периода, когда операции в иностранной валюте не совершались в данном периоде;

- на дату исполнения обязательств по оплате и на дату их возникновения в бухгалтерском учете, если их признание и проведение расчетов по таким обязательствам производится в одном отчетном периоде.

Расчет курсовой разницы от стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях может производиться дополнительно к указанным датам еще и по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Банком Российской Федерации.

Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала, признается только на дату поступления суммы валютных вкладов от учредителей или участников по договорам простого товарищества.

Метод учета результатов изменения валютных курсов определяется характером валютной операции, а курсовая разница в зависимости от этого зачисляется:

- на финансовые результаты по всем текущим операциям,
- на добавочный капитал по операциям, связанным с формированием уставного (складочного) капитала.

Изменение стоимости валюты в рублях оказывает влияние на рублевую оценку величины денежных статей отчетности.

В результате роста курса рубля по отношению к иностранной валюте происходит уменьшение рублевого эквивалента, так как стоимость единицы валюты в этом случае понижается.

Падение курса рубля по отношению к иностранной валюте приводит к увеличению рублевого эквивалента, поскольку за каждую единицу валюты требуется большее количество рублей.

В свою очередь, финансовый результат, как следствие изменения рублевого выражения денежной статьи отчетности, определяется в зависимости от того, какая статья переоценивается, — актив или обязательство.

При пересчете денежных статей пассива баланса уменьшение рублевой оценки валютного обязательства влечет получение положительного финансового результата.

Доход образуется также, когда под воздействием разницы в валютных курсах увеличивается рублевый эквивалент стоимости валютного имущества и дебиторской задолженности в валюте.

Как указывалось выше, курсовая разница является результатом сравнения рублевого выражения денежных статей и подлежит отражению в отчете о прибылях и убытках по мере проведения текущих валютных операций.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 НК РФ операции по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации признаются объектом обложения НДС.

Организация имеет право уменьшать общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные импортеру при условии фактической уплаты ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет вышеуказанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов. При приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав (пункт 1 статьи 172 НК РФ).

3.4.11. Сумма дооценки активов

Суммы дооценки активов согласно подпункту 10.5 ПБУ 9/99 определяют в соответствии с правилами, установленными для переоценки активов. Данные суммы на основании пункта 16 ПБУ 9/99 признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка.

Проанализировав Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, мы заметим, что переоценка предусмотрена для вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, на прочие расходы не относится.

Переоценка вложений в ценные бумаги

Первоначальная стоимость финансовых вложений, принятых к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, предусмотренных законодательством.

Для целей переоценки вложений в ценные бумаги финансовые вложения подразделяются:

- на финансовые вложения, по которым можно определить текущую стоимость (акции акционерных обществ и государственные и корпоративные облигации, допущенные к обращению на организованном рынке ценных бумаг);
- на финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Согласно пункту 20 ПБУ 19/02 ценные бумаги, по которым определяется текущая рыночная стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки (переоценки) их оценки на предыдущую отчетную дату, которая может производиться организацией ежемесячно или ежеквартально. При этом избранная организацией периодичность переоценки ценных бумаг должна быть закреплена в учетной политике.

Согласно письму Минфина России от 21 марта 2005 г. № 07-05-06/83 оценка финансовых вложений по текущей рыночной стоимости осуществляется на основании официальных данных о котировках соответствующих ценных бумаг на организованном рынке.

Порядок расчета рыночной цены эмиссионных ценных бумаг и инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, допущенных к обращению через организаторов торговли, установлен постановлением ФКЦБ России от 24.12.2003 № 03-52/пс.

Если по состоянию на отчетную дату организатор торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывает в установленном порядке рыночную цену ценных бумаг, то для целей бухгалтерской отчетности за текущую рыночную стоимость данных ценных бумаг принимается последняя по времени расчета их рыночная цена.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится у коммерческой организации на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) и отражается на счете 91 в составе прочих доходов (расходов) в корреспонденции со счетом 58.

В бухгалтерском учете оформляются следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
58	91-1	Дроценка ценных бумаг до текущей рыночной стоимости
91-2	58	Уценка ценных бумаг до текущей рыночной стоимости



ПРИМЕР Организация приобрела 24 февраля 2007 года 100 акций, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене 100 рублей за акцию. Учетной политикой организации закреплено, что последующая оценка акций производится ежеквартально.

По состоянию на 31 марта 2007 года по данным организатора торговли рыночная стоимость акции составила 120 рублей. Сумма корректировки на отчетную дату – 2000 рублей (100 акций × 120 рублей – 100 акций × 100 рублей).

В бухгалтерском учете организации оформляются следующие проводки:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
24 февраля 2007 года			
58-1	76	10 000	Отражена стоимость акций, принятых к учету в составе финансовых вложений
31 марта 2007 года			
58-1	91-1	2000	Отражена разница между текущей рыночной ценой акций и ценой их предыдущей оценки

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Согласно пункту 22 ПБУ 19/02 по долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, организации могут относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода.

В учетной политике организация должна указать:

1) с какой периодичностью (ежемесячно или ежеквартально) она будет осуществлять корректировку первоначальной стоимости финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость (пункт 20 ПБУ 19/02);

2) по долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, — относится ли разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью финансовых вложений в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) (пункт 22 ПБУ 19/02).

В бухгалтерском учете организаций операции с долговыми ценными бумагами оформляются следующими проводками:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
58-2	76	Приняты к учету ценные бумаги по покупной стоимости
76	51	Перечислены денежные средства за ценные бумаги
76	91-1	Отражена сумма причитающегося дохода в соответствии с условиями выпуска ценных бумаг
58-2	91-1	Признана разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг
51	76	Получена сумма причитающегося дохода в соответствии с условиями выпуска ценных бумаг

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости; при этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

ГЛАВА 4.

Доходы организации в налоговом учете

Порядок определения доходов и их классификация установлены статьей 248 главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Но сначала напомним читателям, что является доходом на основании статьи 41 НК РФ.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии со следующими главами НК РФ:

- «Налог на доходы физических лиц»;
- «Налог на прибыль (доход) организаций»;
- «Налог на доходы от капитала».

Доходы для целей налогообложения согласно пункту 1 статьи 248 НК РФ подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

Обратимся к статье 38 НК РФ, определяющей объекты налогообложения. В данной статье даны определения товаров, работ и услуг:

Товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации, утвержденным Федеральным законом от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Состав и порядок определения доходов от реализации и внереализационных доходов приведены в статьях 249 и 250 НК РФ соответственно и будут рассмотрены нами ниже. Перечень внереализационных доходов, поименованных в статье 250 НК РФ, не закрыт, и поэтому все доходы, возникающие у налогоплательщика и отвечающие определению дохода, данному в статье 41 НК РФ, подлежат налогообложению, за исключением доходов, перечисленных в статье 251 НК РФ.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав). В соответствии с НК РФ такими налогами являются налог на добавленную стоимость (статья 168 НК РФ) и акциз (статья 198 НК РФ). То есть суммы косвенных налогов, взимаемых с контрагентов за товары (работы, услуги) и подлежащих уплате в бюджет, доходами самой организации – налогоплательщика налога на прибыль не являются.

В пункте 2 статьи 248 НК РФ дано определение безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав для целей главы 25 НК РФ.

По определению, если получение имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано, с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги), то оно получено безвозмездно.

По мнению Минфина Российской Федерации доходы в виде имущества, полученного при распределении между участниками ООО в связи с его ликвидацией, признаются согласно пункту 2 статьи 248 НК РФ безвозмездно полученными и учитываются в соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК РФ в составе внереализационных доходов. В аналогичном порядке учитываются доходы, полученные участником ООО сверх суммы вклада при выходе из общества (Письмо Минфина Российской Федерации от 17 марта 2006 г. № 03-03-04/2/81).

В том случае, если налогоплательщик получает доход от реализации товаров (работ, услуг), выраженный в иностранной валюте или условных единицах, то такая сумма дохода учитывается в общей совокупной сумме доходов налогоплательщика и пересчитывается в рублевом эквиваленте.

Дата признания доходов определяется налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от выбранного им в учетной политике для целей налогообложения метода:

- по методу начисления, в соответствии со статьей 271 НК РФ.
- по кассовому методу, в соответствии применяя статью 273 НК РФ.

Следует помнить, что суммы, учтенные в составе доходов налогоплательщика, не должны повторно включаться в состав его доходов.

В соответствии со статьей 248 НК РФ доходы учитываются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Определения первичных документов налоговое законодательство не дает, тем не менее, согласно, пункту 1 статьи 11 НК РФ:

«1. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Таким образом, для определения первичных документов необходимо использовать действующую редакцию Федерального Закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Согласно статье 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Данные документы принимаются к учету по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны обязательно содержать следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Кроме того, формы документов, которые организация разрабатывает самостоятельно, должны быть обязательно утверждены приказом по учетной политике организации.

Под документами налогового учета в соответствии со статьей 314 НК РФ понимаются аналитические регистры налогового учета, формы которых разрабатываются налогоплательщиками и утверждаются в учетной политике организации для целей налогообложения прибыли.

4.1. Классификация доходов

4.1.1. Доходы от реализации

Доходом от реализации на основании статьи 249 НК РФ признаются:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных для перепродажи;
- выручка от реализации имущественных прав.

В целях взимания налога на прибыль понятия товаров, работ и услуг применяется в соответствии со статьей 38 НК РФ.

Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

В соответствии со статьей 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое ТК РФ.

Статья 11 ТК РФ определяет товары как любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также перемещаемые через таможенную границу отнесенные к недвижимым вещам транспортные средства. Исключения составляют любые морское (речное) судно, судно на воздушной подушке, воздушное судно, автотранспортное средство или единица железнодорожного подвижного состава, которые используются в международных перевозках для платной перевозки лиц либо для платной или бесплатной промышленной или коммерческой перевозки товаров, а также их штатные запасные части, принадлежности и оборудование, содержащиеся в их штатных баках горюче-смазочные материалы и топливо, если они перевозятся вместе с транспортными средствами.

На основании статьи 39 НК РФ под реализацией товаров, работ, услуг признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

Дата признания доходов от реализации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от выбранного им для этих целей метода (метод начисления, кассовый метод), на основании статей 271 и 273 НК РФ.

При формировании доходной базы для исчисления налога на прибыль от реализации необходимо принимать во внимание пункт 3 статьи 39 НК РФ, где дан открытый перечень операций, которые не признаются реализацией товаров, работ, услуг. Кроме него при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы, перечисленные в статье 251 НК РФ.

Следует обратить внимание, что для отдельных категорий налогоплательщиков НК РФ установлены особенности определения доходов, также НК РФ установлены особенности определения доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами. Указанные особенности будут рассмотрены нами в следующих разделах данной книги.

4.1.2. Внереализационные доходы

Внереализационными доходами в целях налогообложения прибыли согласно статье 250 НК РФ признаются доходы, не указанные в статье 249 НК РФ, то есть доходы, не относящиеся к доходам от реализации.

Анализируя положения данной нормы законодательства, получаем, что к внереализационным доходам можно относить любые иные доходы, не включенные в статью 251 НК РФ, но в то же время по нормам статьи 250 НК РФ этот список является закрытым.

Следует отметить, что в настоящей главе некорректно иметь закрытый перечень, так как в абзаце первом этой же статьи предусмотрено, что к внереализационным относятся все доходы, «не указанные в статье 249 настоящего Кодекса». Следовательно, по разным отраслям деятельности этот список может быть расширен, так как в законодательном акте общем для применения невозможно отразить все моменты, возникающие в ходе деятельности.

Однако отраслевых инструкций по применению главы 25 НК РФ до настоящего момента нет, а, следовательно, и противоречия не устранены.

Например, в письме Минфина Российской Федерации от 3 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/85 разъясняется, что если ООО получает денежные средства в качестве выкупа и компенсации причиненных убытков (в том числе упущенной выгоды) в связи с изъятием земельного участка, то указанные средства следует рассматривать для целей налогообложения как внереализационные доходы, которые подлежат обложению налогом на прибыль организаций в общеустановленном порядке. При этом ни под одно положение пунктов статьи 250 НК РФ эти доходы подвести нельзя.

Рассмотрим более подробно перечень доходов, отнесенных к внереализационным, статьей 250 НК РФ. Внереализационными, в частности, признаются следующие доходы:

«1. От долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации».

Доходы, полученные организацией от долевого участия в других организациях (в том числе дивидендов, причитающихся по акциям других организаций) признаются внереализационными доходами согласно пункту 1 статьи 250 НК РФ.

Законом № 58-ФЗ были исключены из внереализационных доходов доходы, направляемые на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации.

«2. В виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту (особенности определения доходов банков от этих операций устанавливаются статьей 290 настоящего Кодекса)».

Доход от продажи (покупки) иностранной валюты возникает, когда курс продажи (курс покупки) выше (ниже) официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

Особенности определения доходов банков от этих операций устанавливаются статьей 290 НК РФ.

Отметим, что согласно Указанию Центрального Банка Российской Федерации от 29 марта 2006 года № 1676-У «О внесении изменения в Инструкцию Банка РФ от 30 марта 2004 года № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» норматив обязательной продажи части валютной выручки снизился с 10% до нулевого значения.

«3. В виде признанных 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».

Штраф — это денежное взыскание, мера материального воздействия на лиц, виновных в нарушении действующего законодательства, договоров, определенных правил.

Понятие штрафа (пени, неустойки) содержится в статье 330 ГК РФ:

«Статья 330. Понятие неустойки

1. Неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков.

2. Кредитор не вправе требовать уплаты неустойки, если должник не несет ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательства».

Следовательно, для того, чтобы суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций, а также суммы возмещения убытков или ущерба были включены в состав внереализационных доходов, они должны быть **признаны** должниками. При этом признание должника должно быть отражено в каком-либо документе.

Если должник отказывается в добровольном порядке признать суммы штрафных санкций за нарушение условий договора, кредитор имеет право обратиться с иском в арбитражный суд. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Решение арбитражного суда согласно статье 180 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ вступает в законную силу по истечении одного месяца со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба.

Обратимся к Письму Минфина Российской Федерации от 21 января 2005 г. № 03-03-01-04/1/17, в котором сказано следующее:

«Таким образом, в случае наличия у налогоплательщика судебных решений о взыскании штрафных санкций у контрагентов, исполнительное производство по которым не окончено, а также признанных должником сумм штрафов, которые невозможно взыскать, данные штрафы признаются внереализационными доходами налогоплательщика и увеличивают его налоговую базу по налогу на прибыль организаций».

В приведенном Письме также говорится, что штрафы, пени и (или) иные санкции за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба считаются признанными должником, если организация уведомила должника о возникновении у него данных обязательств и последний не опротестовал их.

Если должник признает суммы штрафных санкций, то он должен заплатить сумму штрафа или письменно подтвердить свое согласие уплатить штраф. В Письме Минфина Российской Федерации от 23 декабря 2002 г. № 03-03-01-04/1/189 обращено внимание на то, что в соответствии со статьей 317 НК РФ при определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщика, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. В случае если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. Также сказано, что основанием для признания внереализационного дохода являются факты, свидетельствующие о том, что должник согласен уплатить штрафы, пени, неустойку кредитору исходя из условий договора в полном объеме или в меньшем размере. Таким фактами могут быть, например, двусторонний акт, подписанный сторонами, письмо должника или иной документ, подтверждающий факт нарушений договорных обязательств, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

«4. От сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 настоящего Кодекса».

В соответствии с данным пунктом учитываются доходы от любого вида аренды, в том числе это относится и к субаренде, прокату, лизингу в случаях, когда указанные операции не определяются налогоплательщиком в качестве основного дохода от реализации.

Если организация операции по передаче имущества в аренду (субаренду) осуществляет на постоянной (систематической) основе, то доходы от таких операций учитываются как доходы от реализации, а если операции по передаче имущества в аренду носят разовый характер, то доходы от таких операций учитываются в составе внереализационных доходов. Понятие систематичности используется в значении, применяемом в пункте 3 статьи 120 НК РФ (два раза и более в течение календарного года). Данный порядок применяется для целей налогообложения вне зависимости от способа отражения указанных операций в бухгалтерском учете.

При этом под операцией понимается заключение договора аренды. То есть, если организация заключила один договор аренды, то доходы от сдачи имущества в аренду признаются внереализационными доходами.

«5. От предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном статьей 249 настоящего Кодекса».

На основании действующего законодательства к объектам «интеллектуальной собственности» в частности относятся:

- объекты авторских прав, а именно произведения науки, литературы и искусства, являющиеся результатом творческой деятельности гражданина и существующие в какой-либо объективной (объективированной) форме (статья 6 Закона Российской Федерации от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»);

- объекты промышленной собственности, а именно изобретения, полезные модели, промышленные образцы, права на которые подтверждаются патентом или свидетельством (статья 6 Патентного закона Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-1);
- программы для ЭВМ и базы данных, а также топологии интегральных микросхем (Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных», Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем»);
- а так же и приравненные к ним средства индивидуализации, а именно:
- фирменное наименование юридического лица;
- товарные знаки и знаки обслуживания (Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименовании мест производства товаров»).

У юридического лица с момента его государственной регистрации возникает право на использование фирменного наименования.

На основании статей 2, 8 действующей редакции Федерального закона от 23 сентября 1992 г. №3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименования мест производства товаров», права на товарные знаки и знаки обслуживания подтверждаются свидетельствами, выдаваемыми Российским агентством по патентам и товарным знакам.

На основании авторского или лицензионного договора, договора франчайзинга могут быть предоставлены права на итоговые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации прочими лицами.

«6. В виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются статьей 290 настоящего Кодекса)».

Согласно пункту 3 статьи 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Регулирование отношений, связанных с предоставлением заемных и кредитных средств основано на действии главы 42 «Заем и кредит» ГК РФ.

Исходя из норм главы 42 ГК РФ, право заключения кредитных договоров принадлежит только банкам и прочим кредитным институтам, имеющим лицензию на право осуществления банковской деятельности.

По договору займа в роли займодавца могут выступать как юридические, так и физические лица.

При формировании доходов в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского вклада и прочих долговых обязательств, следует помнить, что правила выплаты процентов по договору займа и кредитному договору установлены статьями 809, 819 ГК РФ:

«Статья 809. Проценты по договору займа

1. Если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства займодавца, а если займодавцем является юридическое лицо, в месте его нахождения ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

2. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа».

«Статья 819. Кредитный договор

1. По кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

2. К отношениям по кредитному договору применяются правила, предусмотренные параграфом 1 настоящей главы, если иное не предусмотрено правилами настоящего параграфа и не вытекает из существа кредитного договора».

К числу ценных бумаг, служащих средством оформления долговых обязательств, исходя из норм гражданского законодательства, относятся:

- векселя;
- облигации;
- депозитные и сберегательные сертификаты.

На основании пункта 1 статьи 836 ГК РФ к числу долговых ценных бумаг относятся и банковские сберегательные книжки «на предъявителя».

К числу других долговых обязательств относятся:

- на основании статьи 822 ГК РФ – товарный кредит;
- на основании статьи 823 ГК РФ – коммерческий кредит (аванс, предварительная оплата, отсрочка и рассрочка платежа за товары, работы, услуги).

Если при реализации расчеты производятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки, в соответствии со статьей 316 НК РФ, определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов, начисленных за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товар.

В этом случае процентный доход за право пользования товарным кредитом с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам включается в состав внереализационных доходов.

Статья 290 НК РФ устанавливает особенности определения доходов банков в виде процентов за кредитные ресурсы.

Налоговый учет процентов, полученных по всем видам договоров займа и кредитных договоров, а также по любому виду ценных бумаг и прочих долговых обязательств, устанавливается в соответствии со статьей 328 НК РФ.

«7. В виде сумм восстановленных резервов, расходы, на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены статьями 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 настоящего Кодекса».

Налогоплательщики в целях налогообложения прибыли имеют право создавать следующие виды резервов:

- резерв по сомнительным долгам (статья 266 НК РФ);
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (статья 267 НК РФ);
- резервы под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность (статья 300 НК РФ);
- резервы банков (статья 292 НК РФ);
- страховые резервы (статья 294 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (статья 324 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов на оплату отпусков (статья 324.1 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет (статья 324.1 НК РФ);
- резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за год.

По правилам налогового учета, если сумма фактических затрат меньше суммы созданного резерва, то остаток средств резерва учитывается для целей налогообложения прибыли и включается в состав внереализационных доходов налогоплательщика.

Налогоплательщики в целях налогообложения прибыли могут создавать еще один резерв – резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (статья 267.1 НК РФ).



ВНИМАНИЕ! Пунктом 3 статьи 267.1. НК РФ предусмотрено, что сумма отчислений в этот резерв включается в состав внереализационных расходов по состоянию на последний день отчетного (налогового) периода.

В то же время положения пункта 39.2. статьи 264 НК РФ включение сумм на формирование резерва в целях социальной защиты инвалидов в прочие расходы.

Комментария по этому явному противоречию НК РФ официально пока нет.

В любом случае расходы на формирование резерва включаются в состав расходов организации.

«8. В виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 настоящего Кодекса».

Имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав, не связано, с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для него работы, оказать услуги) (пункт 2 статьи 248 НК РФ). При этом оценка доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) осуществляется исходя из рыночных цен, определяемой с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже следующих показателей:

- остаточной стоимости, определяемой в соответствии со статьей 257 НК РФ – по амортизируемому имуществу;
- затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (работам, услугам).

Обязанность подтверждения рыночных цен возлагается на налогоплательщика-получателя имущества (работ, услуг). Все информационные материалы о ценовой политике должны быть подтверждены документально или путем проведения независимой оценочной экспертизы.

Источниками формирования информации о рыночных ценах могут быть признаны:

- официальная информация о биржевых котировках (состоявшихся сделках) на ближайшей к месту нахождения (месту регистрации) продавца или покупателя бирже. В случае отсутствия сделок такого плана на этой бирже или в случае реализации (приобретения) на прочих биржах – информация о биржевых котировках, проведенных сделках на последних или информация о международных биржевых котировках, а также котировки Минфина Российской Федерации по государственным ценным бумагам и обязательствам;
- информация государственных органов по статистике, органов регулирующих ценообразование, и иных уполномоченных органов.
- информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях или доведенная до сведения общест-венности средствами массовой информации.

Если организация воспользуется услугами оценщика, разногласий с налоговыми органами, скорее всего, не возникнет. Ведь для суда решение оценщика неоспоримо, за исключением случаев, когда достоверность оценки вызывает у судей сомнения. Это следует из Федерального закона от 29 июля 1998 года №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

«9. В виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном статьей 278 настоящего Кодекса».

Согласно статье 1041 главы 55 ГК РФ «Простое товарищество», по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Сторонами договора простого товарищества, заключенного для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

В соответствии со статьей 1043 ГК РФ, внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные от такой деятельности доходы, признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества либо не вытекает из существа обязательства.

В качестве вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) его участники могут вносить денежные средства, основные средства, материально-производственные запасы. По окончании действия договора о совместной деятельности участникам возвращаются их вклады.

Прибыль, полученная в результате совместной деятельности, распределяется между товарищами пропорционально стоимости их вкладов (статья 1048 ГК РФ) и подлежит налогообложению.

Участник, уполномоченный на ведение налогового учета товарищества, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода доход каждого товарища пропорционально его доле в общем, доходе товарищества, полученном за этот период.

О суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику уполномоченный товарищ обязан сообщать ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующим за отчетным (налоговым) периодом.



ВНИМАНИЕ! Участники договора простого товарищества обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключен такой договор.

При прекращении договора о совместной деятельности имущество, переданное в общее владение товарищей, возвращаются предоставившим его товарищам без вознаграждения, если иное не предусмотрено соглашением сторон (пункт 2 статья 1050 ГК РФ).

Стоимость возвращаемого имущества может быть различной. Она может быть равной первоначальному взносу или отличаться от него.

Стоимость имущества, полученного в пределах первоначального взноса, не подлежит налогообложению, в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Если же стоимость возвращаемого имущества превышает первоначальный вклад товарища, то сумма разницы должна быть учтена в составе внереализационных доходов.

Пункт 5 статьи 278 НК РФ устанавливает, что при распределении дохода между участниками договора простого товарищества при его прекращении не производится корректировка доходов, учтенных при налогообложении прибыли, если фактически полученные доходы отличаются от этих сумм.

Участник, уполномоченный на ведение налогового учета товарищества, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за отчетный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества.

О суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику товарищества участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов, обязан ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, сообщать каждому участнику этого товарищества.

«10. В виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде».

В действующем законодательстве о налогах и сборах определенного понятия «доходы прошлых лет» нет. В законодательстве о бухгалтерском учете фигурирует понятие «прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде», однако прямой трактовки данного понятия так же не приводится.

Обратимся к статье 54 НК РФ. В ней сказано, следующее:

«1. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств, производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

2. Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

3. Остальные налогоплательщики – физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций, данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам».

Данная статья устанавливает общие вопросы исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, а соответственно, если отдельными статьями части второй НК РФ устанавливаются специальные режимы, то, следовательно, и должны применяться специальные положения.

В контексте предыдущего материала получаем, что на основании статьи 274 НК РФ налогооблагаемой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со статьей 247 НК РФ. Соответственно, прибыль, подлежащая налогообложению, определяется в виде превышения доходов над расходами. На основании действующей редакции НК РФ доходами признаются как доходы от реализации, так и внереализационные доходы.

Если по выявленным в отчетном (налоговом) периоде доходам прошлых лет не предоставляется возможным определить конкретное время совершения ошибки (искажения) в исчислении налоговой базы, то указанные доходы отражаются в составе внереализационных доходов, то есть корректируют налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

В том случае, если при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, возможно, определить период совершения ошибки, то перерасчет производится, базируясь на статью 54 НК РФ. В этом случае в налоговый орган налогоплательщик обязан предоставить уточненную Декларацию по форме, которая действовала в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были выявлены ошибки (искажения).

С этой точкой зрения согласны и налоговые органы (смотрите Письмо МНС Российской Федерации от 6 июля 2005 г. № 03-11-04/2/16).

«11. 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 по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации».

Под положительной курсовой разницей для целей налогообложения признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств.

Текущая переоценка ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте в связи с изменениями курсов иностранных валют, котироваемых Центральным банком Российской Федерации, не производится.

Напомним, что по правилам бухгалтерского учета по мере изменения курса иностранной валюты, в которой номинировалась ценная бумага, по отношению к рублю на последний день отчетного периода производится определение курсовой разницы по краткосрочным ценным бумагам.

«11.1. В виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях».

У организаций, выбравших для целей налогообложения кассовый метод признания доходов и расходов, не возникают суммовые разницы, так как дата получения дохода у них совпадает с датой оплаты, а расходы признаются только после их фактической оплаты (пункт 5 статьи 273 НК РФ).

У организаций, определяющих доходы и расходы по методу начисления, суммовые разницы учитываются в составе внереализационных доходов или расходов.

Согласно пункту 7 статьи 271 главы 25 НК РФ суммовая разница признается доходом:

- у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

При определении суммовой разницы для целей налогового учета необходимо учитывать нормы статьи 316 главы 25 НК РФ, а именно: если **цена реализуемого товара** (работ, услуг), имущественных прав выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату реализации.

Таким образом, если договор заключен в условных единицах, и, кроме того, в договоре согласована дата, на которую определяется цена договора, тогда суммовая разница будет возникать только в двух случаях:

- в случае частичной предоплаты;
- в случае если оплата за товар поступает после отгрузки.

Если же договор заключен в условных единицах, но в договоре не указывается дата, на которую определяется цена договора, то суммовая разница будет возникать в любом случае, а именно:

- в случае предварительной оплаты;
- в случае частичной предоплаты;
- в случае если оплата за товар поступает после отгрузки.

Для того чтобы избежать возникновения суммовых разниц в налоговом учете (в случае предварительной оплаты), необходимо при заключении договора, цена которого выражена в условных единицах, указывать дату, на которую будет определяться цена договора.

«12. В виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации или с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей».

Данное положение статьи 250 НК РФ затрагивает только одну категорию налогоплательщиков — атомные электростанции. При этом, если основные средства и (или) нематериальные активы используются налогоплательщиком для производственных целей, то доходы будут квалифицироваться как доходы, не учитываемые при определении налоговой базы (подпункт 7 пункта 1 статьи 251 НК РФ).

«13. В виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 18 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса)».

На основании действующего законодательства при отражении материальных ценностей или иного имущества, полученных в результате демонтажа или разборки при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, их стоимость следует учитывать по рыночной цене, основываясь на положениях статьи 40 НК РФ (пункт 5 статьи 274 НК РФ).

Исключения составляют материалы и иное имущество, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении.

«14. 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. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации».

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Министерством финансов Российской Федерации».

В составе доходов этой статьи учитываются использованные не по целевому назначению средства (работы, услуги), перечисленные в подпунктах 6, 8, 14, 22, 23 пункта 1 и пункте 2 статьи 251 НК РФ, подпунктах 39, 39 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Согласно, статье 283 Бюджетного кодекса, нецелевое использование бюджетных средств является основанием для применения мер принуждения за нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации.

По истечении налогового периода в том случае, если налогоплательщиками были получено имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые средства или средства целевого финансирования, они обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств.

Форма Отчета о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, установлена налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций, утвержденной Приказом Минфина Российской Федерации от 7 февраля 2006 г. № 24н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения».

Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках целевых поступлений, целевого финансирования, следует представлять в налоговые органы в составе налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за налоговый период (год).

«15. В виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии».

В данной статье внереализационных доходов учитываются использованные эксплуатирующей организацией не по целевому назначению денежные средства, предназначенные для формирования резерва по развитию и обеспечению функционирования и безопасности атомных электростанций на всех стадиях их жизненного цикла, в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации по атомной энергии.

Порядок отчисления эксплуатирующими организациями средств для формирования резервов утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 января 2002 г. № 68 «Правила отчисления предприятиями и организациями, эксплуатирующими особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты (атомные станции), средств для формирования резервов, предназначенных для обеспечения безопасности атомных станций на всех стадиях их жизненного цикла и развития».

Согласно данным правилам организации, эксплуатирующие особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты (атомные станции), производят отчисления средств по нормативам, установленным в процентах от выручки, полученной эксплуатирующими организациями от реализации товаров (работ, услуг), связанных с использованием атомной энергии, для формирования резервов, предназначенных для финансирования затрат по обеспечению:

- ядерной, радиационной, технической и пожарной безопасности при эксплуатации атомных станций;
- физической защиты, учета и контроля ядерных материалов;
- развитие атомных станций;
- вывода из эксплуатации атомных станций и проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по обоснованию и повышению безопасности выводимых из эксплуатации объектов.

Нормативы отчисления для формирования резервов для обеспечения безопасности атомных станций на всех стадиях их жизненного цикла и развития, утверждаются и учитываются Федеральной энергетической комиссией Российской Федерации по государственному регулированию тарифов (цен) на товары (работы, услуги) эксплуатирующих организаций, в том числе:

- по резерву, предназначенному для финансирования затрат по обеспечению ядерной, радиационной, технической и пожарной безопасности при эксплуатации атомных станций, — на основании программы мероприятий, подготовленной эксплуатирующей организацией и утвержденной Министерством Российской Федерации по атомной энергии по согласованию с Минфином Российской Федерации, в размере не выше 10 процентов выручки, полученной эксплуатирующей организацией от реализации товаров (работ, услуг), связанных с использованием атомной энергии;
- по резерву, предназначенному для финансирования затрат по обеспечению физической защиты, учета и контроля ядерных материалов, — на основании программы мероприятий, подготовленной эксплуатирующей организацией и утвержденной Министерством Российской Федерации по атомной энергии по согласованию с Минфином Российской Федерации, в размере не выше 1 процента выручки, полученной эксплуатирующей организацией от реализации товаров (работ, услуг), связанных с использованием атомной энергии;
- по резерву, предназначенному для финансирования затрат по обеспечению развития атомных станций, — на основании перечня объектов капитального строительства инвестиционной программы, утверждаемого ежегодно Министерством Российской Федерации по атомной энергии по согласованию с Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации и Федеральной энергетической комиссией Российской Федерации;
- по резерву, предназначенному для финансирования затрат по обеспечению вывода из эксплуатации атомных станций и проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по обоснованию и повышению безопасности выводимых из эксплуатации объектов, — в размере 1,3 процента выручки, полученной эксплуатирующей организацией и атомными станциями от реализации товаров (работ, услуг), связанных с использованием атомной энергии.

При этом выручка определяется в соответствии с положениями главы 25 НК РФ.

Изъятие и уменьшение указанных резервов за счет расходов нецелевого назначения не допускаются. Эксплуатирующие организации по средствам сформированных резервов заполняют отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых средств, целевого финансирования согласно действующей Инструкции и сдают в налоговые органы по месту регистрации предприятия.

Обращаем Ваше внимание на то, что наряду с вышеуказанным типом дохода, существует еще один тип дохода: при не использовании средств по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором данные средства поступили, возникает налогооблагаемая база:

«в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили».

«16. В виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса)».

Согласно пункту 1 статьи 90 ГК РФ уставный капитал общества с ограниченной ответственностью состоит из стоимости вкладов его участников. Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы кредиторов. При этом, размер уставного капитала общества не может быть менее суммы, определенной Законом № 14-ФЗ.

Если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью окажется меньше уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении уставного капитала и зарегистрировать его в установленном порядке. При этом если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного статьей 14 Закона № 14-ФЗ минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Уставный капитал акционерного общества формируется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (пункт 1 статья 99 ГК РФ). Уставный капитал акционерного общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, акционерное общество обязано об этом объявить и зарегистрировать уменьшение уставного капитала в установленном порядке. Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного статьей 26 Закона № 208-ФЗ минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации. Акционерное общество может уменьшить уставный капитал по решению общего собрания акционеров, путем уменьшения номинальной стоимости акций либо путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного капитала общества допускается только после уведомления всех кредиторов. В этом случае кредиторы общества вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.

Следовательно, при уменьшении уставного (складочного) капитала в соответствии с требованиями действующего законодательства возникает доход, который не учитывается при определении налоговой базы (пункт 17 статьи 251 НК РФ).

Уменьшение уставного (складочного) капитала не связано с действующим законодательством, когда:

- налогоплательщик-организация обязуется возратить стоимость соответствующей части взноса (вклада) своему акционеру (участнику). При этом в соответствии с пунктом 16 данной статьи у налогоплательщика внереализационного дохода не возникает;

- налогоплательщик-организация осуществляет уменьшение уставного капитала с одновременным отказом от возврата соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации. При таком уменьшении уставного (складочного) капитала возникает внереализационный доход.

Таким образом, уменьшение уставного капитала без возврата соответствующей доли учредителям приводит к образованию внереализационного дохода. Уменьшение уставного капитала в связи с тем, что стоимость чистых активов организации оказалась ниже уставного капитала, а также уменьшение уставного капитала с возвратом соответствующей доли учредителям, не приводит к образованию внереализационного дохода.

«17. В виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы».

Некоммерческие организации — это юридические лица, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющие полученную прибыль между участниками (пункт 1 статья 50 ГК РФ). Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), финансируемых собственником учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законом. Допускается создание некоммерческих организаций в форме ассоциаций и союзов.

Итак, у налогоплательщика-организации возникает внереализационный доход в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) только в том случае, если они уже были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы в текущем или предыдущих налоговых периодах.

Если же налогоплательщик-организация получает возврат ранее уплаченных взносов (вкладов) от некоммерческой организации, но эти суммы не были учтены в составе расходов для целей налогообложения, то суммы указанных поступлений не учитываются в составе внереализационных доходов.

Заметим, что согласно пункту 15 статьи 270 НК РФ в виде сумм добровольных членских взносов (включая вступительные взносы) в общественные организации, сумм добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на содержание указанных союзов, ассоциаций, организаций (объединений) в расходах для налога на прибыль не учитываются.

«18. В виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 пункта 1 статьи 251 настоящего Кодекса. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием».

В целях исчисления налога на прибыль, суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности, являются внереализационными доходами.

При этом согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 265 НК РФ во внереализационные расходы включаются расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с пунктом 18 статьи 250 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 251 НК РФ к доходам, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль относятся суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами всех уровней, уменьшенные или списанные в соответствии с действующим законодательством РФ, а также по решению Правительства РФ.

Кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами всех уровней может возникнуть в следующих случаях:

- в результате возникновения задолженности по налогам и сборам;
- в результате невыполнения обязательств по возврату налоговых кредитов или инвестиционных налоговых кредитов;
- в результате невыполнения обязательств по договорам поставки, оказания услуг, выполнения работ.

Статьей 196 ГК РФ определено, что общий срок исковой давности составляет три года, для отдельных видов требований могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или удлиненные, по сравнению с общим сроком.

Согласно Гражданскому кодексу РФ течение срока исковой давности начинается со дня, когда отвечающее лицо узнало или должно было узнать о своем нарушении сроков.

Эти правила имеют исключения, так, если обязательство предусматривает определенный срок его исполнения, то срок течения исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

Так, согласно статьям 202, 203 ГК РФ имеется возможность приостановления или прерывания срока исковой давности.

Если должником будут совершены действия, подтверждающие его частичное или полное признание долга, то течение срока исковой давности будет прервано. После перерыва исчисление течения срока исковой давности начинается заново.

Если, например, акционерами не востребованы дивиденды по истечении срока исковой давности, исчисленного в соответствии с ГК РФ, то суммы подлежат включению в состав налоговых внереализационных доходов (Письмо Минфина Российской Федерации от 14 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/110).

Согласно разъяснениям Минфина РФ задолженность налогоплательщика по пеням Налоговым кодексом не приравнивается к задолженности по уплате налогов и сборов. Следовательно, к суммам списанной кредиторской задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам не может быть применено положение подпункта 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

«19. В виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений статей 301–305 настоящего Кодекса».

К внереализационным доходам относятся доходы от операций с финансовыми инструментами срочных сделок. Следует учесть, что главой 25 НК РФ установлены особенности:

- налогообложения срочных сделок (статья 301 НК РФ);
- формирования доходов и расходов налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (статья 302 НК РФ);
- формирования доходов и расходов налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке (статья 303 НК РФ);
- определения налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (статья 304 НК РФ);
- оценки для целей налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок (статья 305 НК РФ).

Кроме этого, налогоплательщики, применяющие метод начисления, при осуществлении налогового учета доходов от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, должны руководствоваться статьей 326 НК РФ, определяющей порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении метода начисления.

Налогоплательщики, применяющие кассовый метод, при осуществлении налогового учета доходов от операций с финансовыми инструментами срочных сделок должны руководствоваться статьей 327 НК РФ, определяющей порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении кассового метода.

«20. В виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации».

Основной задачей бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении.

На основе данных бухгалтерского учета организации составляют промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность, а так же формируют налоговые регистры для составления налоговой декларации.

Так, на основании статьи 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», для обеспечения достоверности данных учета и отчетности организации должны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждается их наличие, состояние и оценка.

Основными целями инвентаризации является:

- выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Порядок и сроки проведение инвентаризации устанавливает руководитель организации, кроме тех случаев, когда проведение инвентаризации обязательна.

Особое внимание следует обратить на то, что, на основании пункта 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности инвентаризация должна проводиться не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов один раз в пять лет.

Вопрос проведения инвентаризации можно считать закрытым после занесения в инвентаризационные описи данных обо всем имуществе и обязательствах организации. Однако это не окончание процесса, а лишь только часть всего комплекса работ.

Далее следует сверка результатов инвентаризации с данными учета, составление сличительных ведомостей и отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49, результаты инвентаризации подлежат отражению в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация. При проведении годовой инвентаризации результаты инвентаризации должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете, то есть выявленные излишки или недостачи должны быть отражены в бухгалтерском учете корреспонденцией за декабрь отчетного года.

В том случае, когда по результатам инвентаризации выявляются «излишки», то есть превышение фактического количества имущества над учетными данными, а такая ситуация возможна при обнаружении ранее не учтенного имущества, они подлежат принятию к учету и зачислению на финансовые результаты. В налоговом учете данные «излишки» включаются во внереализационные доходы.

Два основных вопроса, которые могут сопровождать проведение инвентаризации:

- порядок отражения в составе доходов;
- как определить стоимость неучтенного имущества, по которой «излишки» ценности необходимо принять к учету.

Для целей налогообложения прибыли доход в виде излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в ходе проведения инвентаризации, также признаются внереализационным доходом согласно пункту 20 статьи 250 НК РФ. При этом согласно пунктам 5, 6 статьи 274 НК РФ при определении налоговой базы сумма внереализационного дохода, полученного в натуральной форме, учитывается с учетом положений статьи 40 НК РФ, то есть по рыночным ценам и должна быть документально подтверждена.

Датой получения внереализационного дохода в виде стоимости «излишков», выявленных при инвентаризации, признается дата принятия к учету этих «излишков», аналогично дате признания доходов в виде безвозмездно полученного имущества (подпункт 1 пункта 4 статьи 271 НК РФ).

Понятие *материально-производственных запасов* не раскрыто ни в НК РФ, ни в других законодательных актах. Теперь, руководствуясь положением пункта 1 статьи 11 НК РФ, в которой указано, что понятия и термины других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ, этот термин трактуем в соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01:

«Для целей настоящего Положения к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

используемые в качестве сырья, материалов и тому подобного при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

предназначенные для продажи;

используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

«21. В виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным подпунктами 43 и 44 пункта 1 статьи 264 настоящего Кодекса. Оценка стоимости указанной продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным статьей 319 настоящего Кодекса».

Порядок оценки стоимости указанной в настоящем пункте продукции производится с 1 января 2006 года. Такой порядок не только усугубляют ситуацию с налогообложением издательских организаций, но и формируют непростую технологию защиты от произвола законодателей.

4.1.3. Доходы, не учитываемые в целях налогообложения

Перечень поступлений, которые не учитываются для целей налогообложения, содержится в статье 251 НК РФ. Операции по получению указанных средств не рассматриваются в качестве льгот по налогу на прибыль, не рассматриваются и в качестве прибыли (дохода), то есть вообще не формируют налоговую базу по налогу на прибыль.

Пункт 1 статьи 251 НК РФ содержит перечень операций по получению отдельных видов средств, не подлежащих налогообложению. Пункт 2 статьи 250 НК РФ содержит перечень целевых поступлений, не подлежащих налогообложению. Перечень операций по получению средств, перечисленных в пункте 1 комментируемой статьи, касается любых организаций, перечень же операций по целевому поступлению средств, перечисленных в пункте 2 указанной статьи, в основном касается деятельности некоммерческих организаций и бюджетополучателей.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются:

1. Доходы в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Положение данного пункта касается только тех организаций, которые определяют доходы и расходы для целей налогообложения по методу начисления.

В данном подпункте указывается, что при определении налоговой базы не учитываются в составе доходов суммы, поступившие в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления. Таким образом, имущество, имущественные права, работы или услуги, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты, не являются налогооблагаемыми доходами для налогоплательщиков, применяющих метод начисления.

Организации, использующие кассовый метод признания доходов и расходов, обязаны включать в состав налогооблагаемых доходов суммы поступившей предварительной оплаты и отражать указанные средства в составе доходов, подлежащих налогообложению в момент их получения. Это следует из положений пункта 2 статьи 273 НК РФ, где указано, что датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступление иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, то есть при определении доходов в выручку от реализации товаров (работ, услуг) включаются авансы полученные.

Например, признаются авансами и не учитываются у лизингодателя при налогообложении прибыли в момент их получения лизинговые платежи, уплаченные сверх размера, установленного графиком уплаты лизинговых платежей (Письмо Минфина Российской Федерации от 16 марта 2006 г. № 03-03-04/2/79).

2. Доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

Согласно статье 334 ГК РФ залог — это способ обеспечения обязательства, в соответствии с которым должник (залогодатель) передает имущество (имущественные права) кредитору (залогодержателю) по обеспеченному залогом обязательству. В случае неисполнения должником этого обязательства кредитор имеет право получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества.

При этом необходимо учитывать, что данное положение касается только случая передачи заложенного имущества. В соответствии со статьей 338 ГК РФ имущество остается (считается оставшимся) у залогодателя, а потому не может рассматриваться в качестве переданного, в следующих случаях:

- заложенное имущество остается у залогодателя, если иное не предусмотрено договором залога;
- при залоге имущества, на которое установлена ипотека (недвижимое имущество);
- при передаче предмета залога на время во владение или пользование третьему лицу.

Задатком согласно статье 380 ГК РФ признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения. В силу схожести аванса (предварительной оплаты) и задатка, а также с учетом того, что организации, применяющие для целей налогообложения кассовый метод, учитывают предварительную оплату в составе налогооблагаемых доходов, необходимо различать указанные понятия. Соглашение о задатке независимо от суммы задатка всегда должно быть совершено в письменной форме. При этом согласно пункту 3 статьи 380 ГК РФ в случае сомнения в отношении того, является ли сумма, уплаченная в счет причитающихся со стороны по договору платежей, задатком, эта сумма считается уплаченной в качестве аванса, если не доказано иное.



ВНИМАНИЕ! В соответствии с пунктом 32 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога.

3. Доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)).

Действующим гражданским законодательством формирование уставного (складочного) капитала (фонда) предусмотрено для таких разновидностей юридических лиц, как:

- хозяйственные товарищества и общества (полные и командитные товарищества (товарищества на вере);
- общества с ограниченной и дополнительной ответственностью, акционерные общества;
- производственные кооперативы (в производственных кооперативах за счет имущества их членов формируется паевой фонд);
- унитарные предприятия.

В соответствии с действующим законодательством вкладом в уставный (складочный) капитал (фонд) организации могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку (пункт 6 статьи 66 ГК РФ).

В соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 39 НК РФ не признается реализацией товаров (работ, услуг) передача имущества, если такая операция носит инвестиционный характер, в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов.

Доход (не учитываемый для целей налогообложения прибыли) в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью может возникнуть в результате увеличения уставного капитала общества. Согласно статье 28 Закона № 208-ФЗ, уставный капитал акционерного общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Решение об увеличении уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров. Увеличение уставного капитала путем размещения дополнительных акций принимается решением общего собрания акционеров или советом директоров, если последнее предусмотрено уставом. При этом увеличение уставного капитала путем размещения дополнительных акций, путем увеличения номинальной стоимости акций может осуществляться только за счет имущества общества. Увеличение уставного капитала общества за счет его имущества путем размещения дополнительных акций, в результате которого образуются дробные акции, не допускается.

Кроме того, сумма, на которую увеличивается уставный капитал за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Эти акции размещаются среди всех акционеров. При этом каждому акционеру распределяются акции той же категории, что и акции которые ему принадлежат, пропорционально количеству принадлежащих ему акций.

Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью допускается только после его полной оплаты за счет имущества общества и (или) за счет дополнительных вкладов участников общества или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество (статья 17 Закона № 14-ФЗ).

В соответствии со статьей 18 Закона № 14-ФЗ при увеличении уставного капитала общества за счет его имущества пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров их долей.

Увеличение уставного капитала общества за счет дополнительных вкладов его участников и вкладов третьих лиц регламентировано статьей 19 Закона № 14-ФЗ. При этом сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет его имущества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым от передачи имущества в уставный (складочный) капитал (фонд) организации установлены статьей 277 НК РФ.

4. Доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Данное положение преимущественно относится к полным товариществам и товариществам на вере, а также обществам с ограниченной и дополнительной ответственностью. В отношении акционерных обществ указанная норма НК РФ применяется только в случае распределения между акционерами имущества общества при его ликвидации.

Действующим законодательством понятие выхода участника из акционерного общества законом не предусмотрено (выйти из числа участников акционерного общества можно только при продаже или ином отчуждении принадлежащих акционеру акций).

Согласно статье 26 Закона № 14-ФЗ участник вправе в любое время выйти из общества независимо от согласия других участников или самого общества. При этом общество обязано выплатить выходящему участнику действительную стоимость его доли (пункт 2 статьи 14 Закона № 14-ФЗ) определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, в котором было подано заявление о выходе, либо с согласия участника выдать ему в натуре имущество такой же стоимости. Выплата должна быть произведена в течение шести месяцев с момента окончания финансового года, в котором подано заявление о выходе, если меньший срок не предусмотрен уставом.

Исключение участника из общества с ограниченной (дополнительной) ответственностью допускается только в судебном порядке по требованию других участников, доли которых в совокупности составляют не менее 10 процентов уставного капитала. При этом должно выполняться условие, что исключаемый участник грубо нарушает свои обязанности участника либо своими действиями (бездействием) делает невозможной деятельность общества или существенно ее затрудняет (статья 10 Закона № 14-ФЗ).

Основываясь на пункт 17 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 90 и Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации № 14 от 9 декабря 1999 г. «О некоторых вопросах применения Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», основанием для исключения участника из общества может служить систематическое уклонение без уважительных причин от участия в общем, собрании участников общества, лишаящее общество возможности принимать решения по вопросам, требующим единогласия всех его участников.

Статьи 76-78 ГК РФ регулируют порядок выхода и исключения участника из полного товарищества и товарищества на вере.

Согласно статье 23 Закона № 208-ФЗ распределение имущества ликвидируемого акционерного общества между его акционерами производится только после завершения расчетов с кредиторами общества, а также после выплаты по акциям, которые должны быть выкуплены на основании статьи 75 названного закона, и выплаты начисленных, но не выплаченных дивидендов по привилегированным акциям и определенной уставом общества ликвидационной стоимости по привилегированным акциям.

Первоначальный взнос определяется применительно к товариществам и обществам с ограниченной (дополнительной) ответственностью, исходя из номинальной стоимости вкладов участников-учредителей, указанной в учредительном договоре товарищества (общества). При этом необходимо учитывать, что стоимость вклада участника может увеличиться в связи с осуществлением дополнительных взносов либо за счет иных источников, в частности за счет добавочного капитала. В последнем случае для расчета дохода необходимо принимать во внимание стоимость первоначального взноса без учета повышения номинальной стоимости доли.

Применительно к акционерным обществам первоначальный взнос определяется исходя из совокупной номинальной стоимости акций первого выпуска, приобретенных акционером при учреждении общества.



ВНИМАНИЕ! Пунктом 3 статьи 270 НК РФ, установлено, что не признаются расходы в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество (то есть как первоначальных, так и последующих).

Согласно подпункту 5 пункта 3 статьи 39 НК РФ не признается реализацией:

«передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками».

Минфин РФ в Письме от 17 марта 2006 г. № 03-03-04/2/81 разъясняет:

«В соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации и Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» четко разграничены для участника общества две различные хозяйственные операции: выход из общества (в этом случае речь идет о действительной стоимости доли) и продажа (реализация) своей доли обществу или третьим лицам.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) не признается реализацией товаров (работ, услуг) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

В смысле указанной нормы под «первоначальным взносом» имеется в виду взнос участника в уставный капитал общества при его учреждении.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 251 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

Соответственно, согласно пункту 3 статьи 270 Кодекса при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.

По мнению Департамента, под вкладом (взносом) участника хозяйственного общества, полученным при его выходе из общества или при ликвидации общества, следует понимать взносы в уставный капитал общества (как при его учреждении, так и при увеличении его уставного капитала) или в случае приобретения доли у других участников. Вклады участников в имущество общества в рассматриваемую категорию вкладов в уставный капитал не входят.

Доходы участника общества, полученные сверх суммы вклада при выходе из общества, увеличивают налоговую базу по налогу на прибыль. Убыток, полученный участником при выходе из общества (в случае превышения стоимости вклада в уставный капитал над действительной стоимостью доли), не признается убытком, учитываемым для целей налогообложения».

5. Доходы в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах взноса участником договора простого товарищества в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества не учитывается при определении налоговой базы. Доходы, полученные сверх взноса, для целей налогообложения прибыли признаются внереализационными доходами.

Раздел имущества, находящегося в общей долевой собственности товарищей, а также возникших у них общих прав требования, производятся в порядке, установленном статьей 252 ГК РФ. В соответствии с указанной статьей, имущество может быть разделено между участниками по соглашению между ними. При этом участник долевой собственности вправе требовать выдела своей доли из общего имущества.

При недостижении участниками долевой собственности соглашения о способе и условиях раздела общего имущества или выдела доли одного из них, участник долевой собственности вправе в судебном порядке требовать выдела в натуре своей доли из общего имущества. Если выдел в натуре не допускается законом или невозможен без несоразмерного ущерба имуществу, находящемуся в общей собственности, выделяющийся, собственник имеет право на выплату ему стоимости его доли другими участниками долевой собственности.

Несоразмерность имущества, выделяемого в натуре участнику долевой собственности его доле в праве собственности, устраняется выплатой соответствующей денежной суммы или иной компенсацией. Выплата участни-

ку долевой собственности остальными собственниками компенсации вместо выдела его доли в натуре допускается с его согласия.

В случаях, когда доля собственника незначительна, не может быть реально выделена, и он не имеет существенного интереса в использовании общего имущества, суд может и при отсутствии согласия этого собственника обязать остальных участников долевой собственности выплатить ему компенсацию. С получением компенсации собственник утрачивает право на долю в общем, имуществе товарищества.

б. Доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

Не учитываются при определении налоговой базы доходы в виде средств и иного имущества, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации».

Согласно указанному закону не подлежит налогообложению безвозмездная помощь, техническая помощь, гуманитарная помощь.

Определения безвозмездной помощи, технической и гуманитарной помощи содержатся в статье 1 Закона №95-ФЗ:

Безвозмездная помощь (содействие) – средства, товары, которые предоставляются Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, органам государственной власти и органам местного самоуправления, юридическим и физическим лицам, а также выполняемые для них работы и оказываемые им услуги в качестве гуманитарной или технической помощи (содействия) на безвозмездной основе иностранными государствами, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями, а также физическими лицами (за исключением случаев, предусмотренных частью третьей настоящей статьи), на которые имеются удостоверения (документы), подтверждающие принадлежность указанных средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию).

Техническая помощь (содействие) – вид безвозмездной помощи (содействия), предоставляемой в целях оказания поддержки в осуществлении экономической, социальной реформ и осуществления разоружения путем проведения конверсии, утилизации вооружения и военной техники, проведения радиационно-экологических мероприятий по обращению с радиоактивными отходами, отработанным ядерным топливом и другими ядерными материалами, ранее накопленными и (или) образующимися при эксплуатации и выводе из нее объектов мирного и военного использования атомной энергии, а также путем проведения исследований, обучения, обмена специалистами, аспирантами и студентами, передачи опыта и технологий, поставок оборудования и других материально-технических средств по зарегистрированным в установленном порядке проектам и программам.

Гуманитарная помощь (содействие) – вид безвозмездной помощи (содействия), предоставляемой для оказания медицинской и социальной помощи малообеспеченным, социально незащищенным, пострадавшим от стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий группам населения, для ликвидации последствий стихийных бедствий и других чрезвычайных происшествий, расходы на транспортировку, сопровождение и хранение указанной помощи.

При этом необходимо учитывать, что принадлежность средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию) подтверждается соответствующим удостоверением. Форма и порядок составления данных удостоверений утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 сентября 1999 г. № 1046 «Об утверждении порядка регистрации проектов и программ технической помощи (содействия), выдачи удостоверений, подтверждающих принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи (содействию), а также осуществления контроля за ее целевым использованием» и Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 декабря 1999 г. № 1335 «Об утверждении порядка оказания гуманитарной помощи (содействия) Российской Федерации».

При применении указанного положения необходимо учитывать, что не могут относиться к безвозмездной гуманитарной и (или) технической помощи (содействию) подакцизные товары (продукция).

Анализ понятий безвозмездная помощь, техническая помощь, гуманитарная помощь показывает, что при получении средств в виде технической помощи (содействия) распространяется только на непосредственных получателей технической помощи (содействия), имеющих удостоверение, подтверждающее принадлежность средств, товаров, работ и услуг к технической помощи, от донора технической помощи, указанного в удостоверении.

Указанные средства, использованные не по целевому назначению, включаются в состав внереализационных доходов и подлежат обложению налогом на прибыль в общеустановленном порядке.

Средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия), отражаются налогоплательщиками в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования».

Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках целевых поступлений, целевого финансирования, следует представлять в налоговые органы в составе налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за налоговый период (год).

7. Доходы в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей.

Данное положение затрагивает две категории налогоплательщиков:

- организации, получающие основные средства и нематериальные активы в соответствии с международными договорами;
- организации, эксплуатирующие атомные станции и получающие безвозмездно основные средства и нематериальные активы для повышения их безопасности и использующие их в производственных целях. При нецелевом использовании средств, полученных из бюджета, у таких организаций возникает внереализационный доход (статья 250 НК РФ).

8. Доходы в виде имущества, полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного бюджетными организациями по решению органов исполнительной власти всех уровней. При этом орган исполнительной власти может обеспечить учреждение необходимым имуществом, как в натуральном выражении, так и путем выделения объема бюджетных ассигнований.

В том случае, если имущество, закупленное за счет бюджетных средств, будет использоваться для осуществления предпринимательской деятельности, это будет не правомерно.

Отчет об имуществе, полученном бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней, представляется налогоплательщиками в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций («Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования»).

9. Доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

К доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся:

- имущество (включая денежные средства) в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору;
- суммы денежных средств в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

10. Доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

Заемные отношения, а также отношения, связанные с предоставлением кредитных средств, урегулированы соответственно параграфами 1 и 2 главы 42 ГК РФ. Основное различие между займом и кредитом состоит в том, что, во-первых, предметом кредитного договора могут быть только денежные средства, в то время как предметом договора займа — деньги и другие вещи, определяемые родовыми признаками. Во-вторых, если кредитором по кредитному договору может выступать только банк или иная кредитная организация, имеющая лицензию на осуществление банковской деятельности, то займодавцем по договору займа может быть любое физическое или юридическое лицо. Кроме кредитного договора и договора займа для оформления долговых отношений могут быть использованы долговые ценные бумаги (векселя и облигации), договор товарного кредита (статья 822 ГК РФ).

Согласно статье 807 ГК РФ по договору одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Это означает, что если заемщик получил по договору займа 10 тонн пшеницы, то вернуть он должен именно 10 тонн пшеницы, причем того же сорта и того же качества, что и полученная им по договору займа пшеница. Если возвращаются материальные ценности иного рода (например, получено зерно, а возвращаются пиломатериалы), то договор квалифицируется как договор мены.

Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в десять раз установленный законом минимальный размер оплаты труда. Если займодавец — юридическое лицо, то независимо от суммы договор займа должен быть заключен в письменной форме.

Согласно статье 819 ГК РФ кредитный договор — договор, по которому банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. К отношениям по данному договору применяются правила, предусмотренные для займов, если иное не предусмотрено правилами статей 819–821 ГК РФ и не вытекает из существа кредитного договора. Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Не соблюдение данных условий влечет недействительность кредитного договора. Согласно, статье 820 ГК РФ такой договор ничтожен.

Таким образом, у налогоплательщиков любой категории к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся как поступления средств в виде заимствований, так и поступления в виде возврата средств по вышеуказанным договорам. При этом доход, полученный в виде процентов по таким договорам, будет относиться к доходам, учитываемым при определении налоговой базы.

Предлагаем точку зрения Минфина Российской Федерации по вопросу отражения в налоговой базе по налогу на прибыль организаций получения беспроцентного займа.

Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/128:

«Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел письмо по вопросу учета в целях налогообложения прибыли полученного беспроцентного займа и сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

Таким образом, сумма займа, полученного налогоплательщиком, не отражается в его налоговой базе по налогу на прибыль организаций.

Так как глава 25 Кодекса не предусмотрен в составе доходов, подлежащих налогообложению, такой вид доходов, как материальная выгода, полученная от пользования беспроцентным займом, налогоплательщик не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму такой выгоды.

При возврате беспроцентного займа налогоплательщик, на основании пункта 12 статьи 270 Кодекса, не отражает в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, расходы в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение такого займа».

11. Доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;
- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Нормы данного подпункта затрагивают только налогоплательщиков – российские организации. При этом воспользоваться данным положением можно при выполнении следующих условий:

- учредитель должен иметь в уставном капитале организации долю, превышающую 50%;
- полученное имущество (за исключением денежных средств) в течение года не должно передаваться организацией третьим лицам.

Так в Постановлении ФАС Московского округа от 30 декабря 2004 г., 28 декабря 2004 г. № КА-А41/12311-04-П рассматривались материалы дела о том, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль организация не включила денежные средства, полученные от организации на расчетный счет, в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Рассмотрев материалы дела, суд пришел к выводу, что организация правомерно не включила в налоговую базу по налогу на прибыль денежные средства, так как указанные денежные средства получены от организации, владеющей более чем 50% уставного капитала получающей стороны.

Имущество (в том числе денежные средства), которое было получено дочерней организацией от материнской организации, доля которой в уставном капитале дочерней организации составляет более 50 процентов, по договору займа, в случае если обязательство по договору займа было впоследствии прекращено прощением долга, не учитывается для целей налогообложения в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ (Письмо Минфина Российской Федерации от 7 апреля 2006 года №03-03-02/79).

12. Доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79 НК РФ 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда).

Согласно статьям 78–79 НК РФ к указанным средствам относятся проценты, полученные налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов из бюджетов и внебюджетных фондов в случае несвоевременного возврата им излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов и сборов.

Возврат сумм излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате. При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Возврат сумм излишне взысканного налога производится за счет общих поступлений в бюджет (внебюджетный фонд), в который были зачислены суммы излишне взысканного налога, в течение одного месяца со дня принятия решения налоговым органом или судом. При этом проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

В соответствии со статьей 176 НК РФ к указанным средствам относятся проценты, полученные налогоплательщиками за несвоевременный возврат сумм НДС по обычным операциям, а также по операциям, облагаемым по ставке 0 процентов.

В соответствии со статьей 203 НК РФ к указанным средствам относятся проценты, полученные налогоплательщиками за несвоевременный возврат акцизов.

Проценты, начисленные налоговыми органами за несвоевременный возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы налога или сбора, а также проценты, начисленные за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость и возвращаемые налогоплательщикам (плательщикам сборов) органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации, отражаются в учете по коду классификации дохо-

дов бюджетов Российской Федерации и по виду налога (сбора), по которому начислены проценты за несвоевременный возврат (возмещение) Это указание Приказа МНС Российской Федерации № БГ-3-10/345, Минфина Российской Федерации № 74н от 12 сентября 2001 г. «О порядке учета процентов, начисленных за несвоевременный возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы налога (сбора), а также процентов, начисленных за несвоевременное возмещение сумм налога на добавленную стоимость».

13. Доходы в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг.

Постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг Российской Федерации от 14 августа 2002 г. № 32/пс «Об утверждении положения о клиринговой деятельности на рынке ценных бумаг Российской Федерации». Согласно пункту 6.1 Положение о клиринговой деятельности для обеспечения исполнения сделок с ценными бумагами, в отношении которых осуществляется клиринг, и снижения рисков ликвидности, системных рисков и рисков неисполнения сделок с ценными бумагами **клиринговая организация формирует гарантийный фонд** и разрабатывает систему мер снижения рисков осуществления клиринговой деятельности в соответствии с требованиями Федеральной службы по финансовому рынку Российской Федерации (ФСФР).

Минимальный размер гарантийного фонда устанавливает ФСФР РФ по согласованию с ЦБ РФ в зависимости от порядка осуществления клиринговой деятельности. Источниками формирования гарантийных фондов могут быть денежные средства и ценные бумаги участников клиринга, находящиеся на их банковских счетах в расчетной организации и на специальных разделах счетов депо в расчетном депозитарии, правом распоряжения которыми в соответствии с Правилами осуществления клиринговой деятельности обладает клиринговая организация.

Использование денежных средств гарантийного фонда допускается только для обеспечения исполнения обязательств участника клиринга в случае недостаточности у него ценных бумаг и (или) денежных средств для исполнения сделок клирингового пула в порядке, определенном пункт 6.8.3 Положения о клиринговой деятельности.

На основании пункта 6.7 Положения о клиринговой деятельности контроль за формированием, размещением и использованием средств гарантийных фондов осуществляется в соответствии с Правилами осуществления клиринговой деятельности.

14. Доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

Следует учесть, что налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования:

- Доходы в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

Согласно статье 161 БК РФ бюджетное учреждение – организация, созданная органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических или иных функций некоммерческого характера, деятельность, которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов.

- Доходы в виде полученных грантов.

Гранты – целевые средства, предоставляемые иностранными благотворительными организациями организациям в денежной или натуральной форме (в том числе, основные средства, материалы, товары и так далее) на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных

законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований.

Перечень международных и иностранных организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций – получателей грантов, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 декабря 2002 г. № 923.

Гранты предоставляются:

- на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством Российской Федерации;
- на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований»;
- на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным представлением ему отчета о целевом использовании гранта.

Есть несколько важных моментов, на которые следует обратить внимание.

Первый – гранты от иностранных физических лиц теперь подлежат налогообложению.

Второй – нет необходимости доказывать иностранным и международным организациям и объединениям статус некоммерческой организации в соответствии с российским законодательством.

Третий – освобождаются от налогообложения гранты, на осуществление конкретных программ в области охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез) – никакие другие направления охраны здоровья населения не освобождаются от налогообложения.

Четвертый – освобождаются гранты на осуществление конкретных программ в области защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации – направление гранта должно иметь ссылку хотя бы на конкретную статью Конституции Российской Федерации.

Пятый – освобождаются гранты на осуществление конкретных программ в области социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан – конкретная программа должна быть в наличии.

- В виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Приватизируемые организации, реализующие пакеты своих акций на конкурсах (торгах) и получающие по условиям таких конкурсов (торгов) от их победителей средства на инвестиции, расходуют их в порядке, предусмотренном инвестиционной программой. Если указанные средства используются не по целевому назначению, то в этой части они подлежат включению в налоговую базу в общем порядке.

- В виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения.

Инвестиционная деятельность, осуществляемая в форме капитальных вложений иностранными инвесторами на территории Российской Федерации, регулируется международными договорами, ГК РФ и Федеральным законом от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Согласно статье 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» инвестиции – это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности.

При этом к капитальным вложениям относятся инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих организаций, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Понятие «иностранный инвестор» и «иностранная инвестиция» определены в статье 2 Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»:

Иностранный инвестор – иностранное юридическое лицо, гражданская правоспособность которого определяется в соответствии с законодательством государства в котором она учреждена и которое вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации.

Иностранная инвестиция – вложение иностранного капитала в объект предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации в виде объектов гражданских прав, принадлежащих иностранному инвестору, если такие объекты гражданских прав не изъяты из оборота или не ограничены в обороте в Российской Федерации в соответствии с федеральными законами, в том числе денег, ценных бумаг (в иностранной валюте и валюте Российской Федерации), иного имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальную собственность), а также услуг и информации.

Инвестиции, полученные от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, являются средствами целевого финансирования только при условии использования их в течение одного календарного года с момента их получения.

- В виде аккумулированных на счетах организации застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов.

В данном случае рассматриваются средства, получаемые организацией-застройщиком от дольщиков (юридических и физических лиц) в порядке финансирования долевого участия в строительстве, которые целевым образом расходуются на строительство. Данный подпункт затрагивает только одну категорию налогоплательщиков – организации, являющиеся заказчиками-застройщиками. На основании договора заказчик-застройщик распоряжается денежными средствами инвестора (инвесторов), передаваемыми для финансирования строительства производственных объектов, объектов социально-культурной сферы и коммунального хозяйства, жилых домов. Заказчик-застройщик несет перед инвестором имущественную и иную предусмотренную действующим законодательством ответственность за рациональное использование выделенных ресурсов и материальных ценностей для строительства.

Полученные заказчиком согласно заключенным договорам денежные средства от организаций-дольщиков в порядке долевого участия на строительство объектов, в том числе жилья, являются источником целевого финансирования и не облагаются налогом на прибыль, при условии, что размер денежных средств, полученных от каждого дольщика на долевое участие в строительстве, в момент подписания актов выполнения этапов работ либо сдачи объекта «под ключ» (в зависимости от условий договора между заказчиком и инвесторами строительства) не превышает фактических затрат по строительству переданной части объекта организации-дольщику.

Доходы в виде средств дольщиков, аккумулированных на счетах организации-застройщика, подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, когда получатель фактически не использовал такие средства до момента завершения строительства объекта в сроки, установленные в договоре о долевом участии в строительстве.

Заказчики-застройщики должны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии указанного учета средства, полученные в рамках целевого финансирования, подлежат налогообложению с даты их получения.

Вместе с тем следует иметь в виду, что доходы налогоплательщика 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, признаются налоговыми внереализационными доходами (Письмо Минфина Российской Федерации от 10 февраля 2006 г. № 03-11-04/2/33).

Согласно пункту 14 статьи 250 НК РФ налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином Российской Федерации.

В этой связи средства, полученные от инвесторов, включая разницу между суммой средств, полученных от инвесторов, и суммой затрат на строительство, при их нецелевом использовании будут учитываться в качестве налоговых внереализационных доходов.

- В виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций-членов общества взаимного страхования.

В соответствии со статьей 968 ГК РФ общества взаимного страхования являются некоммерческими организациями, которые осуществляют страхование имущества и иных имущественных интересов своих членов.

Граждане и юридические лица (члены общества взаимного страхования) страхуют свое имущество и имущественные интересы путем объединения средств в указанных обществах. Полученные обществом взаимного страхования от своих членов средства для названной выше цели не облагаются налогом на прибыль.

- В виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций.

К доходам, которые не учитываются при налогообложении, относятся средства, полученные налогоплательщиками из следующих фондов:

- Российского фонда фундаментальных исследований;
- Российского фонда технологического развития (Указ Президента Российской Федерации от 27 апреля 1992 г. № 426 «О неотложных мерах по сохранению научно-технического потенциала Российской Федерации»;
- Российского гуманитарного научного фонда;
- Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере (Постановление Правительства Российской Федерации от 3 февраля 1994 г. № 65 «О фонде содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере»;
- Федерального фонда производственных инноваций.
- В виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

В перечень доходов, которые не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль, включены доходы в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

- В виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии.

Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили.

Особо радиационно-опасные и ядерно-опасные производства и объекты – это организации независимо от форм собственности, а также воинские части, занимающиеся разработкой, производством, эксплуатацией, хранением, транспортировкой, утилизацией ядерного оружия, компонентов ядерного оружия, радиационно-опасных материалов и изделий.

- В виде средств, сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации.

Во всех перечисленных выше случаях организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у организации, получившей средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ.

Отчет о целевом использовании полученных средств составляют налогоплательщики в форме листа 07 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

В отчет переносятся данные предыдущего налогового периода по полученным, но неиспользованным средствам, срок использования которых не истек.

- В виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации.
- В виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц.

Средства, получаемые медицинскими организациями от страховых организаций в рамках обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам, включаются в состав доходов, не подлежащих налогообложению.

Согласно разъяснениям Минфина в Письме от 16 сентября 2005 г. № 03-03-04/1/203 статья 2 Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» определяет, что медицинскими учреждениями в системе медицинского страхования являются имеющие лицензии лечебно-профилактические учреждения, научно-исследовательские и медицинские институты, другие учреждения, оказывающие медицинскую помощь, а также лица, осуществляющие медицинскую деятельность как индивидуально, так и коллективно.

Согласно статье 20 Закона Российской Федерации от 28 июня 1991 г. № 1499-1 медицинскую помощь в системе медицинского страхования оказывают медицинские учреждения с любой формой собственности, аккредитованные в установленном порядке. Они являются самостоятельно хозяйствующими субъектами и строят свою деятельность на основе договоров со страховыми медицинскими организациями.

Таким образом, медицинское учреждение с любой формой собственности, являющееся самостоятельно хозяйствующим субъектом, которое аккредитовано в установленном порядке, имеет соответствующую лицензию и действует на основании договора со страховой медицинской организацией, не включает в налоговую базу по налогу на прибыль организаций средства, получаемые за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц.

15. Доходы в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе).

Дополнительные акции могут быть получены организацией-акционером от акционерного общества в следующих случаях:

- при увеличении уставного капитала акционерного общества путем выпуска дополнительных акций;
- при распределении акций, ранее выкупленных или приобретенных акционерным обществом у своих акционеров в соответствии со статьями 72–77 Закона № 208-ФЗ;
- при распределении акций, приобретенных закрытым акционерным обществом в результате осуществления права преимущественной покупки акций, отчуждаемых одним из акционеров общества. Следует отметить, что закрытое акционерное общество пользуется правом преимущественной покупки отчуждаемых акционером (акционерами) акций в том случае, если это предусмотрено уставом общества и другие акционеры отказались от приобретения акций (статья 7 Закона № 208-ФЗ).

При этом необходимыми условиями применения данной нормы НК РФ являются:

- распределение акций среди акционеров по решению общего собрания акционерного общества;
- соблюдение принципа пропорционального распределения акций (дополнительные акции распределяются между акционерами пропорционально количеству принадлежащих им акций).



ВНИМАНИЕ! Согласно пункту 31 статьи 270 НК РФ у организации-эмитента не учитывается в качестве расхода стоимость переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих

им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала.

16. Доходы в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преysкурантов расчетных цен на драгоценные камни.

Согласно Федеральному закону от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» государственное регулирование в области отношений, связанных с драгоценными камнями, осуществляется также посредством организации государственного контроля за ценами путем утверждения обязательных классификаторов и преysкурантов цен.

17. Доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Порядок уменьшения уставного (складочного) капитала организации урегулирован, в частности, статьей 20 Закона № 14-ФЗ, статьями 29, 30 Закона № 208-ФЗ статьей 114 ГК РФ.

Приведем случаи, когда организация обязана произвести уменьшение своего уставного капитала:

- согласно пункту 4 статьи 35 Закона № 208-ФЗ, если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.
- согласно пункту 3 статьи 26 Закона № 14-ФЗ действительная стоимость доли участника, выходящего из общества, выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером его уставного капитала. Если такой разницы недостаточно для выплаты действительной стоимости доли выходящего участника, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму.

18. Доходы в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении.

Данное положение затрагивает только организации, выводящие из эксплуатации объекты по производству химического оружия. У данной категории налогоплательщиков стоимость материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке, при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со статьей 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и его уничтожении, которая заключена в городе Париже 13 января 1993 года, относится к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы.

19. Доходы в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней.

Доходы налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде стоимости полученных мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенные за счет средств бюджетов всех уровней (федеральных, региональных, местных), относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы.

В соответствии с главой 26.1 НК РФ в целях налогообложения прибыли сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации, индивидуальные предприниматели, крестьянские (фермерские) хозяйства, производящие сельскохозяйственную продукцию на сельскохозяйственных угодьях и реализующие эту продукцию, в том числе продукты ее переработки, при условии, что в общей выручке от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций, индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств, доля выручки от реализации этой продукции составляет менее 70 %.

Не признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскохозяйственные организации промышленного типа (зверосовхозы, животноводческие комплексы, птицефабрики, тепличные комбинаты и другие), оп-

ределяемому по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

20. Доходы в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов.

У организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации, имеющих право, в установленном порядке совершать операции с материальными ценностями указанных государственных запасов, поступления в виде имущества и (или) имущественных прав от этих операций признаются доходом, не учитываемым при определении налоговой базы, при условии, что эти доходы направлены на восстановление и содержание государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации.

21. Доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации.

Задолженность налогоплательщика по пеням и штрафам Кодексом не приравнивается к задолженности по уплате налогов и сборов. Следовательно, к суммам списанной кредиторской задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам не может быть применено положение подпункта 21 пункта 1 статьи 251 НК РФ (Письмо Минфина Российской Федерации от 13 января 2006 г. № 03-03-02/5 «Об учете сумм пеней и штрафов по задолженности перед бюджетом при налогообложении прибыли»).

22. Доходы в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности.

Согласно Закону Российской Федерации от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании» образовательное учреждение является юридическим лицом, осуществляющим образовательный процесс, то есть реализующим одну или несколько образовательных программ и (или) обеспечивающим содержание и воспитание обучающихся, воспитанников. Негосударственное образовательное учреждение может создаваться в организационно правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для некоммерческих организаций.

Отчет о целевом использовании полученного имущества представляется налогоплательщиками в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

23. Доходы в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Данное положение затрагивает только те организации, которые входят в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО). Доходы, полученные в виде основных средств от организаций, входящих в эту же структуру, не учитываются при определении налоговой базы. При этом основные средства должны быть использованы на указанные цели.

24. Доходы в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости.

Доходы в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости, относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Обращаем внимание, пунктом 22 ПБУ 19/02 предусмотрена переоценка долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость для целей бухгалтерского учета. Разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения разрешается равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

Доходы (расходы), определенные в результате переоценки долговых ценных бумаг для целей налогообложения прибыли не учитываются (Письмо Минфина Российской Федерации от 8 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/175).

25. Доходы в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы, на создание которых в соответствии со статьей 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу).

У организаций доходы в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Исключение составляют резервы, расходы, на создание которых в соответствии со статьей 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу. Статьей 300 НК РФ предусмотрен порядок признания расходов на формирование резервов под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность.

26. Доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа.

У унитарных организаций доходы в виде имущества и иного имущества, полученные от собственника имущества этой организации или уполномоченного ей органа, относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы.

В Информационном письме Президиума ВАС Российской Федерации от 22 декабря 2005 года №98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ» приводится пример дела, в котором при толковании положения подпункта 26 пункта 1 статьи 251 НК РФ суд указал, что освобождение муниципального унитарного предприятия собственником его имущества от платы за пользование помещением влечет сбережение предприятием средств. В рассматриваемом случае это может быть приравнено к их получению и не подлежит учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

27. Доходы в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения.

Подпункт 27 пункта 1 статьи 251 НК РФ затрагивает категорию налогоплательщиков — религиозные организации.

В соответствии со статьей 117 ГК РФ религиозными организациями признаются добровольное объединение граждан, в установленном законе порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Эти организации являются не коммерческими организациями. Но при этом они вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, если эта деятельность направлена на достижение целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям. Участники (члены) религиозных организаций не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы. Они не отвечают по обязательствам религиозных организаций, в которых участвуют в качестве их членов, а указанные организации не отвечают по обязательствам своих членов. Особенности правового положения религиозных организаций как участников отношений, регулируемых ГК, определяются законом.

Таким образом, доходы, полученные от проведения культовой деятельности и реализации предметов религиозного назначения и литературы, так и поступившие денежные средства, имущество, независимо от источника таких поступлений религиозным организациям на осуществление уставной деятельности не учитываются при определении налоговой базы.

28. Доходы в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи.

В соответствии со статьей 57 Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 126-ФЗ «О связи» к универсальным услугам относится:

- услуги телефонной связи с использованием таксофонов;
- услуги по передаче данных и предоставлению доступа к сети «Интернет» с использованием пунктов коллективного доступа.

Оказание универсальных услуг осуществляется операторами универсального обслуживания, отбор которых осуществляется по результатам конкурса или в порядке назначения в каждом субъекте Российской Федерации.

Резерв универсального обслуживания формируется в целях обеспечения возмещения операторам универсального обслуживания убытков, причиняемых оказанием универсальных услуг связи, формируется резерв универсального обслуживания (статья 59 Закона № 126-ФЗ).

Правила устанавливают порядок формирования и расходования средств резерва универсального обслуживания определяются в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 21 апреля 2005 года № 243 «Об утверждении правил формирования и расходования средств резерва универсального обслуживания».

29. Доходы в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью.

Данный подпункт предусматривает, что доходы в виде имущества, денежных средств, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом, в связи с его уставной деятельностью, не включаются в перечень доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 11 ноября 2003 г. № 152-ФЗ «Об ипотечных ценных бумагах» ипотечный агент – специализированная коммерческая организация, исключительным предметом деятельности которой является приобретение прав требования по кредитам (займам), обеспеченным ипотекой, и залковых и которой предоставлено право осуществлять эмиссию облигаций с ипотечным покрытием.

При этом имущество, приобретенное (созданное) за счет этих доходов, не подлежит амортизации (подпункт 7 пункт 2 статьи 256 НК РФ).

30. Доходы в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке.

В перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, включены имущество (работы, услуги), полученные медицинскими организациями, осуществляющие медицинскую деятельность, деятельность в системе медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий.

31. Доходы в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию.

В соответствии с подпунктом 31 статьи 251 НК РФ в перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, включены доходы от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию.

Также установлено, что не учитываются при определении налоговой базы следующие расходы:

- расходы, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенные за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии (пункт 48.2 статьи 270 НК РФ);

- суммы, направленные организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии (пункт 48.3 статьи 270 НК РФ);

- в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством РФ негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд РФ и (или) другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщика по обязательному пенсионному страхованию (пункт 48.4 статьи 270 НК РФ).

Негосударственные пенсионные фонды не вправе признавать в качестве расходов те расходы, которые связаны с получением дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных на финансирование накопительной части трудовой пенсии, предусмотренные пунктом 4 статьи 296 НК РФ.

32. Доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором.

После окончания договора аренды неотделимые улучшения передаются арендодателю и становятся его собственностью. В целях налогового учета стоимость таких неотделимых улучшений не включается в доходы арендодателя.

Отметим, что такие улучшения теперь признаются амортизируемым имуществом и включаются в расходы через амортизационные отчисления.

Амортизация начисляется в следующем порядке (пункт 1 статьи 258 НК РФ):

капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в общем порядке;

капитальные вложения, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока аренды, исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования.

33. доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Для целей настоящей главы под эксплуатацией судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов, понимается использование таких судов для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположены за пределами территории Российской Федерации, а также сдача таких судов в аренду для оказания таких услуг.

В соответствии со статьей 33 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации от 30 апреля 1999 г. № 81-ФЗ судно подлежит регистрации в одном из перечисленных реестров судов Российской Федерации:

Государственном судовом реестре;

судовой книге;

бербоут-чартерном реестре;

Российском международном реестре судов.

В налоговую базу не будут включаться доходы в отношении операций по сдаче таких судов в аренду и только по рейсам, которые осуществляются либо между иностранными портами, либо между иностранным и российским портом.

Действие этого подпункта начинается с 1 января 2006 года.

4.1.4. Перечень целевых поступлений, не подлежащих налогообложению

При определении налоговой базы на основании пункта 2 статьи 251 НК РФ не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики — получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1. Осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Изменения, внесенные Законом № 58-ФЗ с 1 января 2006 года, привели к тому, что целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, исключены из перечня целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Вопреки распространенному заблуждению, это не профсоюзы. К таким публично-правовым профессиональным объединениям относятся, например, профессиональные объединения страховщиков, созданные в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 г. № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» (освобождение от налогообложения которых осталось в подпункте 12 пункта 2 статьи 251 НК РФ), объединения оценщиков, аудиторов и тому подобное. У публично-правовых профессиональных объединений, созданных в форме некоммерческих организаций, продолжают освобождаться от налогообложения не целевые взносы и отчисления, а вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования.

1.1. Целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ,

зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

От налогообложения освобождены (в части средств, поступившего целевого финансирования и целевых поступлений на научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ), не только фонды, созданные в форме некоммерческих организаций (то есть именно фонды), но и другие организации (в том числе коммерческие), создавшие соответствующие фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Изменения в данный пункт расширяет возможности развития науки и техники, позволяет включиться в работу и другим организациям (соблюдая порядок образования и использования внебюджетных фондов определенный Правительством Российской Федерации). В связи с отсутствием технологии регистрации мы ожидаем постоянные споры, каким может быть этот фонд.

2. Имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования.

К доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся целевые поступления в виде имущества, переходящего к некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования. К наследованию по завещанию могут призываться указанные в нем юридические лица, существующие на день открытия наследства (статья 1116 ГК РФ).

Принятое наследство признается принадлежащим наследнику со дня открытия наследства независимо от времени его фактического принятия, а также независимо от момента государственной регистрации права наследника на наследственное имущество, когда такое право подлежит государственной регистрации (статья 1152 ГК РФ).

При этом по завещанию в порядке наследования к некоммерческой организации может перейти имущество только физического лица.

3. Суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций.

В соответствии с пунктом 1 статьи 24 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация может осуществлять один вид деятельности или несколько видов деятельности, не запрещенных законодательством Российской Федерации и соответствующих целям деятельности некоммерческой организации, которые предусмотрены ее учредительными документами. Законодательством Российской Федерации могут устанавливаться ограничения на отдельные виды деятельности, которыми могут заниматься некоммерческие организации, которые требуют специального разрешения (лицензии).

Пунктом 2 статьи 24 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческая организация может осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых она создана. Такой деятельностью признаются приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах по вере в качестве вкладчика. При этом законодательством Российской Федерации устанавливаются ограничения на предпринимательскую деятельность некоммерческих организаций отдельных видов.

Таким образом, к уставной деятельности некоммерческой организации могут относиться как виды деятельности некоммерческого характера, так и виды предпринимательской деятельности, предусмотренные учредительными документами этой некоммерческой организации.

В соответствии с пунктом 2 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются целевые поступления (за исключением поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления из бюджета бюджетополучателям и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

Согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 251 НК РФ к указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, в частности, относятся суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций.

В связи с изложенным не подлежат налогообложению налогом на прибыль организаций средства, получаемые медицинскими учреждениями, осуществляющими медицинскую деятельность по оказанию высокотехнологичной

(дорогостоящей) медицинской помощи в рамках государственного задания за счет средств федерального бюджета, а также средства, получаемые государственными и муниципальными учреждениями здравоохранения за оказание услуг по дополнительной диспансеризации работающих граждан и оказание ими первичной медико-санитарной помощи, а также за оказание медицинских услуг женщинам в период беременности и родов за счет средств Федерального фонда обязательного медицинского страхования и Фонда социального страхования Российской Федерации.

4. Средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности.

В соответствии со статьей 1 Федерального закона от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» под благотворительной деятельностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки.

Таким образом, доходы в виде средств и иного имущества, полученного для осуществления благотворительной деятельности, относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В статье 2 Федерального закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» благотворительная деятельность осуществляется в определенных целях. Перечень направлений средств является исчерпывающим. Поэтому важно, чтобы цели реализации благотворительных проектов совпадали с целями, названными в вышеуказанной норме права, а также с целями деятельности самой организации.

5. Совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов.

В соответствии с Федеральным законом от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» совокупный вклад учредителей — эта сумма вкладов учредителей фонда, передаваемых фонду для обеспечения защиты прав участников. При этом совокупный вклад учредителей относится к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

6. Пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97 процентов направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда.

Для целей налогообложения прибыли к целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97 процентов направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда (подпункт 6 пункта 2 статьи 251 НК РФ).

6.1. Пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с данным пунктом в перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, включаются пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации.

7. Исползованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям.

Согласно статье 120 ГК РФ учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично.

Получение учреждением средств в порядке финансирования от своего собственника не облагается налогом на прибыль. В случае нецелевого использования полученных средств данные средства рассматриваются в качестве внереализационного дохода учреждения.

8. Отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро.

К доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся:

- отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов;

- отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации;
- отчисления адвокатов на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро.

9. Средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью.

В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 12 января 1996 года № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности» профсоюзом является «добровольное общественное объединение граждан, связанных общими производственными, профессиональными интересами по роду их деятельности, создаваемое в целях представительства и защиты их социально-трудовых прав и интересов». Виды профсоюзных организаций и их объединений определены в статье 3 Закона № 10-ФЗ.

В статье 13 Закона № 10-ФЗ установлено право профсоюзов, первичных профсоюзных организаций на ведение коллективных переговоров, заключение соглашений, коллективных договоров и контроль за их выполнением.

Коллективный договор — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения и заключаемый представителями работников с работодателем. В случаях, предусмотренных коллективным договором, работодатель отчисляет денежные средства первичной профсоюзной организации на культурно-массовую и физкультурно-оздоровительную работу. За счет средств организации может производиться оплата труда руководителя профсоюзного органа организации в размерах, установленных коллективным договором.

10. Использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору. Целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку в соответствии с законодательством Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта.

Целевыми поступлениями для структурных организаций РОСТО являются средства, полученные ими от указанных органов и организаций, которые относятся к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Средства, полученные структурными организациями РОСТО от юридических лиц, не указанных в подпункте 10 пункта 2 статьи 251 НК РФ, в соответствии с пунктом 8 статьи 250 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль будут учитываться как внереализационные доходы.

11. Имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.

Религиозные организации действуют на основании устава. Устав утверждается учредителями или централизованной религиозной организацией и при этом должен отвечать требованиям гражданского законодательства Российской Федерации. В соответствии со статьей 10 Федерального закона от 26 сентября 1997 года № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях», в уставе религиозной организации указывается:

- цели, задачи и основные формы деятельности религиозной организации;
- порядок создания и прекращения деятельности;
- структура организации, ее органы управления, порядок их формирования и компетенция;
- источники образования денежных средств и иного имущества религиозной организации;
- порядок внесения изменений и дополнений в устав;
- порядок распоряжения имуществом в случае прекращения деятельности;
- другие сведения, относящиеся к деятельности данной религиозной организации.

У религиозных организаций к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся целевые поступления в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности.

Кроме того, расходы налогоплательщиков-организаций, уставный (складочный) капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, учитываются как расходы, связанные с производством и реализа-

цией, при условии перечисления этих сумм на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций (подпункт 39.1 пункт 1 статьи 264 НК РФ).

В то же время согласно пункту 48 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы, осуществляемые религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения.

12. Средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25 апреля 2002 года № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, осуществленных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах.

13. В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

Обратите внимание, что указанная норма распространяется только на имущество, имущественные и неимущественные права, которые были приобретены реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

4.2. Порядок признания доходов

Объект налогообложения по налогу на прибыль определяется в виде дохода или в виде разницы между доходом и расходами. В связи с этим возникает необходимость в определении даты признания для целей налогообложения доходов и расходов. Статья 271 НК РФ устанавливает порядок признания доходов для целей налогообложения по методу начисления, статья 273 НК РФ устанавливает порядок признания доходов для целей налогообложения по кассовому методу.

Определение даты получения дохода по методу начисления или кассовому методу применяется только для целей исчисления налога на прибыль.

4.2.1. Порядок признания доходов при методе начисления

Метод начисления заключается в следующем: доходы (расходы) признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место (к которому они относятся), независимо от фактического поступления (фактической выплаты) денежных средств либо иной формы оплаты.

Данное определение является условным, поскольку в отдельных случаях признание доходов (расходов) связывается с осуществлением расчетов.

Метод начисления применяют все организации, за исключением тех, которым разрешено применять кассовый метод при условии установления такового для целей налогообложения.

В статье 271 НК РФ (Приложение №4) установлен порядок признания доходов при методе начислений. При анализе указанной статьи, можно условно выделить шестнадцать оснований признания доходов, первые пятнадцать оснований являются общими, которые применяются в отношении конкретного перечня операций, и одно основание является особым. Им устанавливается порядок признания доходов по тем же операциям, по которым применяются общие, при наличии дополнительных условий.

Из состава общих оснований можно выделить несколько специальных оснований признания доходов.

Признание доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам

Согласно пункту 2 статьи 271 НК РФ доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов в случае, когда присутствуют следующие два признака:

- доходы, относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;
- связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Данное основание является особым и применяется при наличии указанных условий.

В том случае, если в ходе длительной работы не сдаются отдельные выполненные этапы (не составляется акт приемки выполненных работ), что является моментом признания доходов от реализации по общему правилу, то момент признания дохода определяется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа равномерности признания доходов и расходов.

В Письме Минфина Российской Федерации от 4 февраля 2005 г. № 03-03-01-04/1/52 сказано следующее:

«По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Таким образом, указанный порядок распределения дохода от реализации работ (услуг) применяется только в случае осуществления производства с длительным технологическим циклом, когда по условиям договора не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг)».

Способ признания дохода в этом случае должен быть установлен налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности (приказом руководителя организации в момент появления данной ситуации).

Признание доходов от реализации товаров (работ, услуг)

По доходам от реализации согласно пункту 3 статьи 271 НК РФ датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Следовательно, по договорам купли-продажи или поставки товаров датой признания дохода будет являться дата перехода права собственности на указанные товары. Например, если в договоре поставки будет указано, что право собственности на товар переходит в момент его оплаты покупателем, то датой признания дохода от реализации указанного товара у поставщика будет являться дата оплаты товара.

У организации – продавца недвижимого имущества возникает обязанность по уплате налога на прибыль организаций с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств, вне зависимости от даты государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним (Письмо Минфина РФ от 26 октября 2005 г. № 03-03-04/1/301).

Вместе с тем в договоре поставки должны быть учтены положения Гражданского кодекса РФ. В Информационном Письме Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 года № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений Главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации» приводится пример судебного решения:

«7. Суд, применяя положения статьи 39 и пункта 3 статьи 271 НК РФ и определяя дату получения дохода от реализации товаров по методу начисления, не принял во внимание условие договора купли-продажи о сохранении права собственности на переданный товар за продавцом до момента его полной оплаты покупателем, поскольку это условие не отражало фактические отношения сторон и реальные финансово-экономические результаты их деятельности.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении к уплате налога на прибыль и пеней.

Основанием для вынесения указанного решения явился вывод о занижении обществом налога на прибыль в результате неотражения в проверяемом периоде доходов от реализации товаров по причине неверного толкования положения пункта 3 статьи 271 НК РФ, касающегося правил определения даты получения дохода от реализации при применении метода начисления.

Суд первой инстанции, рассмотрев материалы дела, установил следующее.

Между обществом и покупателем заключен договор купли-продажи, в соответствии с которым общество поставило товар. Доход от реализации данного товара не был учтен для целей налогообложения ни на момент отгрузки товара покупателю, ни на момент налоговой проверки, несмотря на получение частичной оплаты.

Обосновывая правомерность совершенных действий, общество представило налоговому органу дополнительное соглашение к договору купли-продажи, согласно которому право собственности на товар переходит к покупателю с момента его полной оплаты (статья 491 ГК РФ). Поскольку на момент налоговой проверки товар оплачен полностью не был, в силу статьи 39 и пункта 3 статьи 271 Кодекса дата, на которую доход от реализации признается полученным, не наступила.

Суд первой инстанции удовлетворил требование общества, согласившись с его доводами и применив указанные нормы НК РФ.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и отказал в удовлетворении требования общества, руководствуясь следующим.

Исходя из пункта 3 статьи 271 НК РФ при применении метода начисления датой получения доходов от реализации товаров признается дата реализации, определяемая в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ как дата перехода права собственности на товар.

Применяя указанные нормы НК РФ и статью 491 ГК РФ, суд первой инстанции не учел следующего. Статья 491 ГК РФ предусматривает право продавца потребовать от покупателя возврата переданного товара в случае, если тот не будет оплачен. Обеспечением данного права является установление в этой статье в качестве общего правила запрета для покупателя отчуждать товар или распоряжаться им иным образом до момента перехода к нему права собственности на товар. В рассматриваемом деле предметом продажи выступал товар, характеризующийся родовыми признаками, предназначенный как для дальнейшей перепродажи (колесные диски), так и для фактического потребления путем использования при ремонте другой вещи (запасные части). Стороны не приняли мер по индивидуализации переданного товара (отграничению от иного товара покупателя), общество не осуществляло контроля за сохранностью товара и его наличием у покупателя.

На основании оценки изложенных обстоятельств суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что стороны не обеспечили выполнение условия договора о сохранении права собственности на товар за продавцом. Указанная договоренность сторон, не отражая их фактические отношения и реальные финансово-экономические результаты деятельности, не может учитываться для целей налогообложения. В рассматриваемом деле это означает, что при учете дохода от реализации товара для целей налогообложения в соответствии со статьей 39, пунктом 3 статьи 271 НК РФ не должны приниматься во внимание положения договора о сохранении права собственности за обществом до момента полной оплаты товара.

Поэтому суд апелляционной инстанции согласился с решением налогового органа, в основу которого был положен вывод о необходимости учета дохода в том периоде, в котором общество сдало товар перевозчику для доставки покупателю».

Помимо рассмотренного общего основания по доходам от реализации предусмотрены следующие специальные правила:

1. Датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг) комитентом (принципалом) является дата их реализации самим комиссионером (агентом). В связи с этим необходимо организовать своевременное получение сведений о реализации от комиссионера (агента). Указанные сведения передаются в форме извещения (более оперативный документ) или отчета комиссионера (агента). В соответствии со статьей 316 НК РФ комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

В Письме Минфина Российской Федерации от 10 августа 2005 г. № 03-03-04/4/37 обращено внимание на то, что специальной нормы о порядке признания доходов при реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комиссионером (агентом) НК РФ не содержит. Далее сказано, что

датой реализации услуг по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комиссионером (агентом) признается дата, указываемая в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в его отчете о реализации имущества, принадлежащего комитенту (принципалу).

2. При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также при реализации новым кредитором, получившим требование в ходе уступки права требования, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

3. При уступке налогоплательщиком-продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения дохода от уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

Признание доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг)

По доходам в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг), включаемым в состав внереализационных доходов, датой получения дохода признается дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) или дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика.

Согласно данному основанию, при получении доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) датой получения дохода признается:

а) при безвозмездном получении товаров (работ, услуг) – дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг);

б) при безвозмездном получении денежных средств – дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика.

Признание доходов от долевого участия в деятельности других организаций

По доходам в виде дивидендов, датой получения дохода признается дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика.

Если дивиденды выдаются не денежными средствами, а в форме товаров (работ, услуг), датой получения дохода, по нашему мнению, должна считаться дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг).

Признание дохода по арендным (лицензионным) платежам

Данное основание применяется для доходов:

- от сдачи имущества в аренду;
- в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности.

Если сдача имущества в аренду и предоставление прав на использование объектов интеллектуальной собственности не является предметом деятельности организации, и доходы от данных видов деятельности не учитываются как доходы от реализации, то такие доходы являются налоговыми внереализационными доходами.

Датой получения доходов признается дата расчетов, установленная в договоре, или дата предъявления налогоплательщиком расчетных документов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Если договором на использование объектов интеллектуальной собственности предусмотрено получение единого платежа, дата признания дохода будет определяться в зависимости от того, установлен или не установлен срок действия договора.

Если срок действия договором не определен, датой признания дохода будет считаться дата предоставления в пользование прав на объекты интеллектуальной собственности.

Если срок действия в договоре определен, то доходы признаются равномерно в течение всего срока действия договора на последний день каждого месяца или квартала.

Признание доходов по штрафным санкциям (возмещаемым убыткам)

Датой получения доходов на основании подпункта 4 пункта 4 статьи 271 НК РФ признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда:

- по доходам в виде штрафов, пени и (или) иных санкций за нарушение условий договорных или долговых обязательств;
- по доходам в виде сумм возмещения убытков или ущерба.

В письме Минфина Российской Федерации от 6 июля 2005 г. № 03-03-04/1/63 отмечено, что установленный подпунктом 4 пункта 4 статьи 271 НК РФ порядок признания доходов следует применять с учетом статьи 317 НК РФ. Согласно данной статье при определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщика, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. В случае если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для начисления внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Таким образом, в случае если условиями договора предусмотрены размер штрафов и порядок их исчисления, при применении метода начисления доходы в виде штрафов за нарушение договорных обязательств определяются в соответствии с условиями договора и относятся в состав внереализационных доходов в день признания должником обязанности уплатить эти штрафы.

Если должник отказывается в добровольном порядке признать суммы штрафных санкций за нарушение условий договора, кредитор имеет право обратиться с исковым заявлением в арбитражный суд. Решение арбитражного суда согласно статье 180 Арбитражного процессуального кодекса вступает в законную силу по истечении одного месяца со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. Таким образом, в случае вынесения арбитражным судом положительного решения о взыскании с должника штрафных санкций, суммы санкций в учете кредитора в составе внереализационных доходов должны быть отражены через месяц после принятия такого решения.

Если убытки произошли по вине работника, то согласно статье 248 Трудового кодекса Российской Федерации взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя.

В случае если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, взыскание осуществляется в судебном порядке.

В то же время работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. При этом по соглашению сторон допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа.

При этом сумма возмещения ущерба, взыскиваемая с работника, признается налоговым внереализационным доходом на дату признания должником.

Признание доходов от заемных операций

Пунктом 6 статьи 271 НК РФ определено, что по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, датой получения дохода признается последний день соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Признание отдельных видов внереализационных доходов

В отношении перечисленных ниже доходов датой получения дохода согласно подпункту 5 пункта 4 статьи 271 НК РФ признается последний день отчетного (налогового) периода:

- в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;
- в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода;
- по доходам от доверительного управления имуществом;
- по иным аналогичным доходам.

Признание доходов прошлых лет

Датой получения доходов прошлых лет согласно подпункту 6 пункта 4 статьи 271 НК РФ признается дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода).

Признание доходов от переоценки драгоценных металлов

По доходам в виде сумм положительной переоценки стоимости драгоценных металлов датой получения дохода в соответствии с подпунктом 7 пункта 4 статьи 271 НК РФ является последний день текущего месяца.

Признание доходов от ликвидации амортизируемого имущества

Датой получения доходов в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества согласно подпункту 8 пункта 4 статьи 271 НК РФ признается дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета.

Признание доходов в виде нецелевого использования имущества

Датой получения доходов согласно подпункту 9 пункта 4 статьи 271 НК РФ признается дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись.

Данное правило применяется по доходам:

- 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;
- в виде использованных не по целевому назначению полученных целевых средств, предназначенных для формирования резервов на развитие и обеспечение функционирования и безопасности атомных электростанций, либо денежных средств, полученных атомными станциями из указанных резервов.

Признание доходов в виде возврата взносов некоммерческими организациями

Датой получения доходов в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов, на основании подпункта 2 пункта 4 статьи 271 НК РФ признается дата поступления средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика.

4.2.2. Порядок признания доходов при кассовом методе

С 1 января 2002 года для целей налогообложения прибыли организации могут признавать доходы и расходы либо по методу начисления, либо по кассовому методу.

Несмотря на то, что большинство организаций для целей налогообложения прибыли используют метод начисления, кассовый метод не настолько не используем в практике, как может показаться в начале.

Оставляя первенство за методом признания доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль за методом начисления, стоит отметить, что кассовый метод применим в практической деятельности сравнительно небольшим числом организаций.

Необходимое условие для применения кассового метода признания доходов

Согласно пункту 1 статьи 273 НК РФ кассовый метод учета доходов и расходов могут применять любые организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Вновь созданные организации должны определять доходы и расходы в общеустановленном порядке (по методу начисления), а по истечении четырех кварталов вправе рассматривать вопрос о переходе на кассовый метод определения доходов и расходов.

Полное исключение в этой статье сделано только в отношении банков, они вообще не могут применять кассовый метод.

У организации, работающей по кассовому методу, возникает обязанность ежеквартальной проверки правильности применения данного метода.

Кассовый метод определения доходов и расходов для целей налогообложения налогоплательщик должен закрепить в учетной политике организации, утверждаемой соответствующим приказом руководителя.

На основании статьи 313 НК РФ налогоплательщик исчисляет налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Система ведения налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, от одного налогового периода к другому.

Минусом кассового метода является то, что согласно пункту 4 статьи 273 НК РФ, если в налоговом периоде, в котором применяется кассовый метод, средняя выручка от реализации за последние четыре квартала превысит предельный показатель, то в этом случае налогоплательщик обязан перейти на метод начисления. Причем сделать это он должен не с того квартала, в котором произошло превышение предельного показателя, а с начала налогового периода, в котором был превышен предельный показатель выручки от реализации. В этом случае налогоплательщику будет необходимо произвести перерасчет всех доходов и расходов в порядке, предусмотренном для метода начисления.

Дата получения дохода

В соответствии с пунктом 2 статьи 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, датой получения дохода признается:

- день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу;
- день поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
- день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом, в том числе путем зачета взаимных требований.



ПРИМЕР *Налогоплательщик, применяющий кассовый метод учета доходов и расходов, в январе отгрузил покупателям готовую продукцию на сумму 100 005 рублей (без НДС). Денежные средства за отгруженную продукцию в январе налогоплательщик не получил. В марте налогоплательщик приобрел сырье для основной производственной деятельности у организации, которой в январе была отгружена продукция. Расчета за приобретенное сырье с поставщиком не производилось. Стоимость приобретенного сырья составила 80 240 рублей (в том числе НДС 18% – 12 240 рублей). 10 марта налогоплательщиком была произведена сверка взаиморасчетов (составлен акт), по итогам сверки взаиморасчетов было принято решение зачесть встречные обязательства на сумму 80 240 рублей.*

Оставшаяся часть не погашенного покупателем обязательства в сумме 19 765 рублей должна быть перечислена на расчетный счет организации до 10 апреля. В примере будем учитывать, что других доходов у организации в течение 1 и 2 кварталов не было.

В приведенном примере у налогоплательщика, применяющего кассовый метод определения доходов и расходов, доход от реализации продукции собственного производства будет определен для целей налогообложения следующим образом:

– в 1 квартале – в сумме 80 240 рублей – на момент подписания акта сверки взаиморасчетов, то есть 10 марта.

В этом случае по результатам сверки взаиморасчетов на сумму акта будет прекращено встречное обязательство сторон. Исходя из вышеизложенного, для целей налогообложения, проведение взаимозачета будет приравнено к оплате;

во II квартале – в сумме 19 765 рублей – на дату поступления денежных средств на расчетный счет организации, то есть 10 апреля.

Порядок учета полученных авансов

Особое внимание при рассмотрении вопроса кассового учета доходов следует уделить достаточно спорной проблеме – авансовым платежам, полученным налогоплательщиками в счет предстоящей поставки продукции (работ, услуг).

Налоговые органы придерживаются точки зрения, на основании которой у налогоплательщика, применяющего кассовый метод учета доходов и расходов, авансовые платежи, полученные в счет предстоящей поставки продукции (работ, услуг), являются доходом и подлежат обложению налогом на прибыль. В доказательство правомочности данного заявления используются следующие аргументы:

- В соответствии с пунктом 2 статьи 273 НК РФ у организаций, применяющих кассовый метод, датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.
- В качестве доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, признаны только авансы, получаемые налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления в соответствии с пунктом 1 статьи 251 НК РФ, но ничего не прописано про авансовые платежи в статье 273 НК РФ.

Но изложенная позиция налоговых органов не аксиома и законодательно не подкреплена, следовательно, может быть оспорена налогоплательщиками.

Во-первых, авансовый платеж с экономической точки зрения представляет собой платеж, произведенный в оплату продукции, товаров, работ, услуг до их получения. Таким образом, авансовое перечисление будет засчитано при окончательном расчете, а при нарушении договорных обязательств, выразившихся в неисполнении обязательства, аванс подлежит возврату.

Глава 25 НК РФ определяет только два вида доходов – доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее доходы от реализации) и внереализационные доходы.

На основании пунктов 1 и 2 статьи 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ под реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

В соответствии с пунктом 1 статьи 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Под передачей понимается вручение вещи приобретателю, а также сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки. В соответствии со статьей 224 ГК РФ вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица.

Таким образом, под основным определяющим признаком реализации продукции (работ, услуг) признается переход права собственности на них от продавца к покупателю. Логично будет принять такую позицию, что если нет перехода права собственности, то нет и реализации. Следовательно, до момента отгрузки продукции (работ, услуг), если иная форма перехода права собственности не предусмотрена договором, реализации не происходит.

Под авансом же понимается предварительная оплата, получаемая продавцом от покупателя за продукцию (работы, услуги), которая должна быть реализована в будущем. При получении аванса продавцом перехода права собственности на продукцию от продавца к покупателю еще не происходит. Таким образом, аванс не признается

доходом от реализации, который признается в качестве объекта обложения налогом на прибыль в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Исходя из детального прочтения пункта 2 статьи 273 НК РФ, получаем, что он устанавливает дату получения дохода для налогоплательщика, применяющих кассовый метод определения доходов и расходов в целях налогообложения прибыли, а не саму налогооблагаемую базу. Подтверждение изложенного следует из статей 248 и 249 НК РФ, в которых прописано, что пересчет доходов от реализации и внереализационных доходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов. Следовательно, поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей налогообложения прибыли в соответствии со статьями 271, 273 НК РФ в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов.

Согласно пункту 2 статьи 273 НК РФ:

«В целях настоящей главы датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод)».

Таким образом, из самого НК РФ следует, что доход у продавца возникает только в том случае, когда покупатель погасит свою задолженность перед последним. Задолженность продавца перед покупателем будет сформирована только после перехода права собственности от продавца к покупателю на отгруженную продукцию. В этом случае получение аванса от покупателя не подразумевает погашение покупателем существующей задолженности перед продавцом.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что авансы, полученные налогоплательщиком, применяющим кассовый метод учета доходов и расходов, в счет предстоящей поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг), не будут, являются доходом от реализации продукции.

При этом следует иметь в виду, что, авансы нельзя отнести и в разряд внереализационных доходов, так как в соответствии со статьей 250 НК РФ внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 НК РФ. А статья 249 НК РФ признает в своем составе только доходы от реализации. Следовательно, внереализационными доходами признаются доходы, которые не являются доходами от реализации. Закрытый перечень таких доходов приведен в статье 250 НК РФ, но поступающие в счет предстоящей поставки продукции авансы связаны с расчетами за реализованную продукцию, и они становятся выручкой от реализации, у организации, применяющей кассовый метод, после отгрузки продукции покупателю.

Следовательно, полученные авансы нельзя отнести ни к доходам от реализации, ни к внереализационным доходам.

При всей приведенной аргументации следует иметь в виду, что если налогоплательщик не согласен с позицией налоговых органов о включении полученных авансов в состав доходов, то, вероятнее всего, свою точку зрения ему придется отстаивать в судебном порядке.

В Информационном письме Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ» приводится пример дела, в котором суд встал на позицию налогового органа. Суд сослался на пункт 2 статьи 273 НК РФ, в силу которого при кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Кроме того, суд указал, что предварительная оплата в качестве не учитываемого при определении налоговой базы дохода поименована в подпункте 1 пункта 1 статьи 251 НК РФ только применительно к налогоплательщикам, определяющим доходы и расходы по методу начисления.

Порядок признания внереализационных доходов

Детализируем порядок признания внереализационных доходов в налоговом учете при применении кассового метода:

Доходы от долевого участия в других организациях

Доходы от долевого участия в других организациях признаются внереализационными доходами в целях налогообложения прибыли в соответствии с пунктом 1 статьи 250 НК РФ. При этом независимо от принятого метода

признания доходов и расходов (метод начисления, кассовый метод) датой получения дохода признается дата поступления дивидендов на расчетный счет (в кассу). Это определено подпунктом 2 пункта 4 статьи 271 НК РФ и пунктом 2 статьи 273 НК РФ.

При получении доходов от долевого участия в других организациях в виде имущества датой получения дохода считается день получения имущества, то есть дата подписания акта его приемки-передачи.

Внереализационные доходы, учитываемые на дату поступления денежных средств

К таким доходам можно отнести, в частности, доходы:

- в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы, поступившие в качестве возмещения убытков или ущерба. Если в счет возмещения штрафных санкций или ущерба передается имущество, датой получения данного вида доходов будет являться день получения имущества, то есть день подписания акта его приемки-передачи;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду), от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности, в частности от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы. Если данные доходы получены организацией авансом, в налоговом учете учитываются фактически полученные доходы независимо от периода, к которому они относятся;
- в виде процентов по долговым обязательствам, в частности полученных по договорам займа, а также по ценным бумагам и прочим долговым обязательствам;
- доходы, распределяемые в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе. Если в счет выплаты доходов передается имущество, датой получения данного вида доходов будет являться день получения имущества, то есть день подписания акта его приемки-передачи;
- в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов), если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы.

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг), имущественных прав, за исключением имущества, полученного в рамках целевого финансирования, и целевых поступлений.

При безвозмездном получении имущества (работ, услуг) оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже:

- остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу;
- затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (работам, услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Датой получения, названных доходов для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, будет являться дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг).

Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде

Налогоплательщики в соответствии со статьей 54 НК РФ исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль по итогам каждого налогового периода на основе данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Статьей 81 НК РФ определен порядок внесения дополнений и изменений в налоговую декларацию.

Данный вид дохода в целях налогообложения прибыли может появиться у организации только тогда, когда невозможно определить период совершения ошибки. Во всех других случаях вносятся изменения в налоговый учет в период совершения ошибки.

Доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком Российской Федерации.

Для организаций, применяющих кассовый метод, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность и получающих доходы от такой деятельности в иностранной валюте, датой получения дохода считается дата зачисления валюты на транзитный счет организации. Продажа валюты, зачисленной на транзитный счет организации, производится уполномоченным банком по распоряжению организации, а в случае неполучения распоряжения уполномоченный банк самостоятельно производит продажу той части валюты, которая подлежит обязательной продаже, в последний день установленного для продажи срока. В связи с тем, что сроки зачисления валюты на транзитный счет организации, сроки продажи, а также курс валюты различны, в дальнейшем на счетах организации возникают курсовые разницы.

Курсовые разницы, возникающие на счетах учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте, и образовавшиеся вследствие отклонения курса иностранной валюты от установленного Банком Российской Федерации официального курса, учитываются при определении налоговой базы на дату их возникновения.

Принимая во внимание то, что данное положение в статье 273 НК РФ конкретно не прописано, данное заключение можно обосновать следующим образом. Согласно статье 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Имущество организации в виде денежных средств, выраженных в иностранной валюте, находится в распоряжении организации, следовательно, увеличение курса рубля по отношению к иностранной валюте приводит к увеличению экономической выгоды организации.

Положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (подпункт 11 статьи 250 НК РФ). При этом каких-либо исключений для кассового метода в данном подпункте не предусмотрено. Однако применять данный подпункт следует с учетом того, что организация использует кассовый метод. Соответственно положительная курсовая разница, возникающая по дебиторской и кредиторской задолженности, то есть по обязательствам и требованиям, выраженным в иностранной валюте, при применении кассового метода не признается на дату ее возникновения. Дело в том, что доходы (дебиторская задолженность), выраженные в иностранной валюте, признаются по курсу, который действует на дату их получения, и расходы (кредиторская задолженность), выраженные в иностранной валюте, также признаются по курсу, который действует на дату их фактического осуществления.

Доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств

Датой признания доходов от получения подобного имущества при применении кассового метода является дата принятия к учету материалов или иного имущества на основании первичных учетных документов. В отличие от метода начисления при кассовом методе дата составления акта о ликвидации имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, для целей налогообложения значения не имеет.

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

У организаций, применяющих кассовый метод, данный вид доходов в целях налогообложения признается на дату фактического получения использованного не по целевому назначению имущества, в том числе денежных средств (пункт 2 статьи 273 НК РФ).

Доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации, за исключением случаев, когда уменьшение капитала произошло в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации

Если при уменьшении уставного (складочного) капитала (фонда) организации сумма уменьшения возвращается акционерам (участникам), то никакого дохода организация не получает. Если же сумма уменьшения не возвращается акционерам (участникам), то она подлежит налогообложению согласно пункту 16 статьи 250 НК РФ. У организаций, применяющий кассовый метод, данный доход возникает на дату принятия решения учредителями, товарищами или акционерами решения, что возврат стоимости соответствующей части взносов (вкладов) не производится.

Доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, когда списывается кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации

В состав внереализационных доходов включается сумма кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности или по другим основаниям, за исключением сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации. Это определено пунктом 18 статьи 250 НК РФ.

Кредиторская задолженность, по которой в соответствии с действующим гражданским законодательством истек срок исковой давности, в целях главы 25 НК РФ признается организацией внереализационным доходом, если до перехода на применение кассового метода данная задолженность формировала расходы, включаемые в налоговую базу при исчислении налога на прибыль. Внереализационный доход в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, признается в целях налогообложения при определении доходов по кассовому методу на дату прекращения обязательства. Это подтверждается Письмом Минфина Российской Федерации от 26 августа 2002 г. № 04-02-06/3/61.

При списании кредиторской задолженности, которая образовалась после перехода на применение кассового метода, дохода для целей налогообложения не возникает, поскольку не возникает и расхода для целей налогообложения.

Доходы в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации

Суммы принятых к учету по результатам инвентаризации излишков товарно-материальных ценностей при расчете налога на прибыль подлежат включению в состав внереализационных доходов. В результате инвентаризации может быть выявлен излишек имущества – материалы, основные средства, денежные средства и так далее.

Пунктом 5 статьи 274 НК РФ установлено, что внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль исходя из цены сделки с учетом положений статьи 40 НК РФ.

Таким образом, стоимость излишнего имущества включается в состав внереализационных доходов по рыночным ценам, действовавшим на момент проведения инвентаризации.

ГЛАВА 5.

Расходы организации в бухгалтерском учете

В бухгалтерском учете затраты признаются по правилам, которые прописаны в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99). Этот документ утвержден приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Осенью 2006 года Минфин России издал сразу три приказа, которые внесли изменения в 13 Положений по бухгалтерскому учету, в том числе и в ПБУ 10/99. А также в План счетов и Отчет о прибылях и убытках (форма № 2). Речь идет о приказах от 18 сентября 2006 г. № 115н и № 116н, а также о приказе от 27 ноября 2006 г. № 156н.

ПБУ 10/99 применяют юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Его требованиями должны руководствоваться все коммерческие организации (кроме кредитных и страховых), а также некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений), которые признают доходы от предпринимательской и иной деятельности.

5.1. Классификация расходов

ПБУ 10/99 дает понятие расходов и устанавливает перечень выбывающих активов, которые расходами не признаются.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к сокращению капитала этой организации за исключением вкладов по решению участников (собственников имущества).

Понятие активы трактуется применительно к МСФО. В словаре терминов МСФО активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых ожидается получение экономических выгод в будущем.

В отечественной практике актив всегда рассматривается как «левая сторона» бухгалтерского баланса, в разделах и статьях которой имеют место внеоборотные и оборотные активы.

В ПБУ 10/99 определено, какое выбытие активов не может признаваться расходами организации. Это выбытие активов, связанное с:

- приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- договорами комиссии, агентскими и иными аналогичными договорами в пользу комитента, принципала и т.п.;

- предварительной оплатой материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- авансами, задатками в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- погашением кредита, займа, полученных организацией.

Все вышеперечисленные случаи выбытия активов являются оплатой. Из этого перечня ясно, что к расходам не относятся затраты организации, связанные с капитальными и финансовыми вложениями. В ПБУ 10/99 речь идет о правилах, связанных с текущими затратами (по определению Закона «О бухгалтерском учете»). В связи с этим можно сделать вывод о том, что затраты на выполнение работ по строительству объекта хозяйственным способом также не могут формировать расходы организации.

Классификация расходов. В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются на:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счетов:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 44 «Расходы на продажу» и др.

Затем после закрытия счетов и соответствующего распределения они отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 2 «Прочие расходы»). С 2007 года на счете 91 нужно будет учитывать также и чрезвычайные расходы. Напомним: до 2007 года они отражались на счете 99 по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

5.2. Расходы по обычным видам деятельности

Расходами по обычным видам деятельности являются затраты, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К ним относятся также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

По таким видам деятельности как сдача имущества в аренду предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности и участие в уставных капиталах других организаций приведены правила их учета в качестве расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов. Организация самостоятельно для целей бухгалтерского учета устанавливает, куда их отнести в зависимости от направлений деятельности, характера расходов, размера и условий осуществления.

В ПБУ 10/99 приведено одно отступление от определения понятия расходы. К расходам по обычным видам деятельности приравнено возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов организации, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности делятся на две части:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров. Это расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности они должны быть сгруппированы по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике.

В соответствии с ПБУ 10/99 коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. То есть эти расходы, учитываемые на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», ежемесячно можно списывать в дебет счета 90 «Продажи».

Если в отчетном периоде фирма ничего не заработала, но несла управленческие расходы, списать их со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 20 «Основное производство». Ведь это счет также закрывается, а остаток по нему показывает стоимость незавершенного производства. При отсутствии такового не может быть отражена и его оценка.

В дебет 90 счета общехозяйственные расходы быть списаны также не могут. Ведь в отсутствии выручки от реализации (доходов по обычным видам деятельности) себестоимость продаж не может быть сформирована.

Поэтому общехозяйственные расходы можно списать на прочие расходы, не связанные с производством и реализацией – на счет 91 «Прочие доходы и расходы» или включить их в состав убытков организации – по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

5.3. Прочие расходы

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- сумма уценки активов (за исключением сумм уценки основных средств – в соответствии с ПБУ 6/01);
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- иные прочие расходы.

Среди иных прочих расходов можно выделить следующие (ПБУ 15/01):

- отрицательные курсовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления);
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- суммы бюджетных средств, признанные в качестве доходов в прошлые годы, но подлежащие возврату в установленном порядке в соответствии с ПБУ 13/2000.

Перечень прочих расходов открыт.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» обобщает информацию о прочих доходах и расходах. К счету могут открываться следующие субсчета:

- 91-1 – Прочие доходы;
- 91-2 – Прочие расходы;
- 91-9 – Сальдо прочих доходов и расходов.

По кредиту субсчета 91-1 отражаются прочие доходы:

- поступления от аренды активов и участия в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- возвратные отходы (материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности, спецоснастка, спецодежда по рыночной стоимости на дату списания активов) и выручка от продаж основных средств и других активов, отличных от денежных;
- поступления от операций с тарой;
- проценты к получению по кредитам и займам;
- штрафы, пени, неустойки к получению;
- безвозмездные поступления;
- возмещение убытков по претензиям;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- положительные курсовые разницы;
- прочие доходы.

По дебету субсчета 91-2 отражаются прочие расходы:

- расходы от аренды активов и участия в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;
- расходы от продаж, при выбытии и прочем списании основных средств и других активов, отличных от денежных;
- расходы от операций с тарой;
- проценты к уплате по кредитам и займам;
- оплата услуг банков;
- штрафы, пени, неустойки к уплате;
- расходы по содержанию основных средств на консервации;
- возмещение убытков по претензиям;
- убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году;

- отчисления в резервы на счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- отрицательные курсовые разницы;
- судебные издержки;
- прочие расходы.

До внесения изменений чрезвычайные доходы и расходы учитывались на счете 99 «Прибыли и убытки». А операционные и внереализационные доходы и расходы отражались на одном счете — 91 «Прочие доходы и расходы». С 2007 года прочие доходы и расходы не нужно подразделять на операционные, внереализационные и чрезвычайные, все они должны отражаться на счете 91. Это предусмотрено приказом Минфина России № 115н.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» корреспондирует по кредиту со счетами учета расчетов, денежных средств, товарно-материальных ценностей и др., по дебету — со счетами учета товарно-материальных ценностей, затрат, расчетов и др.

В конце каждого месяца путем сопоставления оборота по кредиту субсчета 91-1 и оборота по дебету субсчета 91-2 определяется финансовый результат по всем операциям и одной записью списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетом 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», при этом субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение года не закрываются, хотя сальдо в целом по счету 91 «Прочие доходы и расходы» на конец месяца отсутствует. Закрываются субсчета 91-1 и 91-2 только заключительными записями декабря на субсчет 91-9.

На начало нового отчетного года счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет. Аналитический учет ведется на субсчетах 91-1 и 91-2 — по видам доходов соответствующим ПБУ 9/99 и видам расходов соответствующим ПБУ 10/99. На субсчете 91-9 аналитический учет не ведется. Учет организуется в денежном выражении.

С 2007 года организациям уже не нужно вести на счете 91 раздельный учет операционных и внереализационных доходов и расходов, то есть открывать для них субсчета второго уровня. Чрезвычайные доходы и расходы отражаться на счете 99 также не должны.

5.4. Признание расходов

Расходы признаются в бухгалтерском учете при соблюдении (исполнении) следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Пунктами 6.1–6.6 ПБУ 10/99 установлен порядок определения расходов в зависимости от условий договора, если:

- организации предоставлен коммерческий кредит;
- вместо денежных средств в оплату за полученные товары (работы, услуги) организация передает товарно-материальные ценности;

- стоимость товаров (работ, услуг) выражена в условных денежных единицах;
- продавцом предоставлены скидки (накидки).

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности, то есть с учетом процентов за коммерческий кредит.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Если стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, установить невозможно, то величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организацией согласно договору скидок (накидок) и курсовых разниц.

Для правильного и достоверного определения финансового результата доходы и расходы должны приниматься к бухгалтерскому учету одинаковым методом.

По общему правилу, как и при принятии к бухгалтерскому учету доходов, расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления, то есть в полном соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Иными словами, расходы определяются по методу начисления.

Исключение сделано для организаций, принявших решение применять в бухгалтерском учете кассовый метод.

Если организация признает выручку от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты (по кассовому методу), то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности (по кассовому методу). Впервые это правило было зафиксировано в Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н.

В ПБУ 10/99 введены отдельные правила для признания расходов в Отчете о прибылях и убытках.

Первое правило связано с соответствием доходов и расходов или с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями.

Второе правило устанавливает необходимость обоснованного распределения расходов между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Третье правило признания расходов в отчете о прибылях и убытках гласит, что подлежат признанию независимо от предыдущих правил расходы, признанные в отчетном периоде, когда становится определенным неполучение по ним экономических выгод (доходов) или поступление активов.

При этом отмечено, что расходы должны быть признаны в отчете о прибылях и убытках независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы.

ГЛАВА 6.

Расходы для целей налогообложения

6.1. Принципы признания расходов

В статье 252 Налогового кодекса РФ сформулированы принципы признания расходов: они должны быть обоснованы и документально подтверждены.

Затраты можно считать обоснованными, если они экономически оправданы.

В Налоговом кодексе нет определения, что считать экономически оправданными затратами. Чиновники из главного налогового ведомства поясняют: такими расходами следует считать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обычаям делового оборота. Об этом было сказано почивших в бозе методичках в главе 25 Налогового кодекса РФ. Несмотря на то, что методические рекомендации давно отменены, налоговики своего мнения по данному вопросу не изменили.

Первое условие – обусловленность целями получения доходов состоит в том, что любой расход должен быть направлен на достижение главной цели любой коммерческой фирмы – получение прибыли.

Экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода (постановление ФАС Центрального округа от 16 февраля 2006 г. № А48-4891/05-119).

Второе условие – рациональность. По мнению чиновников, затраты считаются рациональными, если налогоплательщиком из различных вариантов осуществления расходов выбран вариант, приводящий к наилучшему результату. Все это, конечно, достаточно условно. Ведь признаком предпринимательской деятельности является ее самостоятельность, ведение ее на свой страх и риск (ст. 2 Гражданского кодекса РФ).

Третье условие – наличие документов, подтверждающих расходы. Организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на основании любых документов, так или иначе подтверждающих произведенный расход.

В качестве примера названы:

- бумаги, оформленные по обычаям делового оборота той страны, на территории которой произведены затраты;
- таможенная декларация;
- приказ о командировке;
- проездные документы;
- отчет о выполненной по договору работе.

Значит, для того чтобы списать, скажем, суточные, бухгалтер может не требовать с работника командировочное удостоверение с отметкой принимающей стороны. Для подтверждения расхода будет достаточно распоряжения руководителя о командировке.

Возможно, инспекторы не согласятся с такой трактовкой обновленной статьи 252 Налогового кодекса РФ. Однако в ней прямо сказано, что в расчет следует брать любой документ, пусть даже косвенно подтверждающий расход. Исказить смысл столь однозначной формулировки налоговикам будет непросто.

ФАС Центрального округа в постановлении от 6 апреля 2006 г. № А68-АП-179/10-05 пришел к выводу, что понесенные организацией расходы должны подтверждаться соответствующими первичными документами. Судьи рассуждали так. Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в данной статье.

Исходя из названных норм следует, что при исчислении налога на прибыль полученные организацией доходы и понесенные ею расходы должны подтверждаться соответствующими первичными документами.

Товарно-транспортная накладная предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом. Этот документ утвержден постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 28 ноября 1997 г. № 79 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте». ТТН является документом, определяющим взаимоотношения грузоотправителей заказчиков автотранспорта с организациями — владельцами автотранспорта, выполнявшими перевозку грузов, и служащим для учета транспортной работы и расчетов грузоотправителей или грузополучателей с организациями — владельцами автотранспорта за оказанные им услуги по перевозке грузов.

Таким образом, наличие товарно-транспортной накладной, подтверждающей факт совершения хозяйственной операции и затраты по перевозке, является обязательным документом как для отправителя груза, так и для его получателя. При таких обстоятельствах суд сделал обоснованный вывод о том, что поскольку налогоплательщик документально подтвердил расходы на оплату услуг по транспортировке товара, следовательно, правомерно уменьшил налогооблагаемую прибыль.

Тут есть еще одна проблема. Налоговики часто исключают из расходов те затраты, первичные документы по которым оформлены с какими-то неточностями, помарками или иными изъянами. Логика чиновников простая — такие бумаги недостоверны. Суды в подобной ситуации часто встают на сторону налогоплательщиков. В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26 февраля 2006 г. № Ф08-383/2006-175А. Судьи пришли к выводу, что глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит нормы, которая бы указывала на невозможность принятия к учету расходов, которые подтверждены первичными документами, имеющими пороки в оформлении. Недостоверность первичных документов является основанием для отказа налогоплательщика своему контрагенту в принятии к учету таких документов, но не влечет признания отсутствия затрат как таковых.

Судьи рассуждали так. В силу пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

По правилам статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

В то же время глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит императивной нормы, которая бы указывала на невозможность принятия к учету первичных документов, имеющих пороки в оформлении (выданы несуществующими юридическими лицами, легитимность органов управления юридического лица и полномочия главного бухгалтера вызывают сомнения).

Недостоверность первичных документов является основанием для отказа налогоплательщика своему контрагенту в принятии к учету таких документов, но не влечет признания отсутствия затрат как таковых. Документы,

подтверждающие затраты на приобретение товара, но не оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации, не свидетельствуют о факте безвозмездного приобретения товара, если этот товар принят к учету в установленном порядке и использован в производстве товаров (работ, услуг). Таким образом, решение налогового органа является необоснованным.

А в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 9 марта 2006 г. по делу № Ф08-666/2006-301А пришел к выводу, что факт отсутствия сведений о государственной регистрации сторонней организации-продавца и иных сведений не имеет значения для определения правомерности отнесения затрат к материальным расходам. Так как Налоговым кодексом РФ не предусмотрена обязанность налогоплательщика при определении расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, учитывать правовой статус организации-продавца. Аналогичные выводы отражены в постановлениях ФАС Уральского округа от 15 марта 2006 г. № Ф09-1601/06-С7, от 9 марта 2006 г. № Ф09-1310/06-С7, ФАС Северо-Кавказского округа от 26 февраля 2006 г. № Ф08-383/2006-175А.

Четвертое условие – расходы должны быть обусловлены обычаями делового оборота. Вообще термин «обычай делового оборота» – из гражданского законодательства. Однако в соответствии с пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ понятия и термины, заимствованные из других отраслей законодательства, применяются в том значении, в каком они используются в них, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Согласно пункту 1 статьи 5 Гражданского кодекса РФ обычай делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. В то же время обычаи делового оборота, противоречащие обязательным для участников соответствующего отношения положениям законодательства или договору, не применяются (п. 2 ст. 5 Гражданского кодекса РФ).

Из вышеприведенного налоговики делают следующие выводы. Расходы признаются в налоговом учете, если они:

- оправданы получением доходов;
- документально подтверждены;
- удовлетворяют принципу рациональности и обусловлены обычаями делового оборота.

Но повторимся, эта точка зрения фискальных органов. В Налоговом кодексе приведено только два критерия: экономическая оправданность и документальное оформление.

С принципами определись. Однако это вовсе не значит, что все затраты, отвечающие указанным критериям, можно признать полностью. Некоторые расходы для целей налогообложения нормируются. Скажем, согласно пункту 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ отдельные виды рекламных расходов могут быть признаны только в пределах 1 процента выручки.

6.2. Методы признания расходов

6.2.1. Метод начисления

Расходы по методу начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся. При этом не имеет значения, оплачены эти расходы или нет. Об этом гласит статья 272 Налогового кодекса РФ.

Расходы по договорам, длящимся более одного квартала (полугодия, 9 месяцев или года), следует распределять исходя из принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов. Например, некоторыми кредитными договорами либо вообще не оговариваются конкретные сроки начисления процентов, либо предусматривается неравномерное их начисление. Согласно пункту 8 статьи 272 Налогового кодекса РФ в этом случае сумму подлежащих уплате процентов надо включать в состав расходов ежемесячно равными долями.

Кроме того, принципом равномерного формирования расходов следует руководствоваться и в том случае, когда связь между доходами и расходами может быть определена только косвенным путем.

Возникает вопрос: что в данном случае следует понимать под договором? Для ответа на этот вопрос, на наш взгляд, необходимо обратить внимание, что одним из условий признания расходов для целей налогообложения прибыли является их обоснованность, составляющей которой является направленность понесенных расходов на

получение прибыли. Обратите внимание: в данном случае речь идет именно о направленности расходов на получение прибыли, а не о фактическом результате. Другими словами, возможность признания расхода в налоговом учете не зависит от того, была ли фактически получена прибыль в результате несения данного вида расхода.

Соблюдение данного принципа предполагает, что каждый вид расхода, имеющий место в налоговом учете налогоплательщика, должен в той или иной степени быть связан с осуществляемой предпринимательской деятельностью и соответственно быть направленным на получение дохода.

Следовательно, каждый расход в налоговом учете налогоплательщика должен быть обусловлен получением какого-либо одного или нескольких видов доходов.

Исключение составляют отдельные виды внереализационных доходов, по которым Налоговый кодекс РФ устанавливает особый порядок признания. Большинство доходов налогоплательщик получает на основе гражданско-правовых договоров. При этом не имеет значения, заключены они в соответствии с гражданским законодательством в устной или письменной форме.

Таким образом, под договорами, доходы по которым налогоплательщик получает в течение нескольких отчетных периодов, в пункте 1 статьи 272 Налогового кодекса РФ имеются в виду все те сделки налогоплательщика, для целей выполнения которых он несет определенные расходы.

То есть, если срок договора известен (например, при аренде помещения), то расходы на подключение фирмы, использующие метод начисления, списывают в течение всего периода его действия (письмо Минфина от 6 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/86).

Если же срок действия договора определить нельзя, то затраты можно списать единовременно. Скажем, расходы на приобретение программ, срок использования которых не установлен в договоре с компанией-разработчиком.

Те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, надо распределять пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов организации.

Согласно пункту 2 статьи 272 Налогового кодекса РФ организация признает материальные расходы, когда:

- сырье и материалы, приходящиеся на произведенные товары (работы, услуги), переданы в производство;
- подписан акт приемки-передачи работ (услуг) производственного характера.

Амортизация признается расходом ежемесячно. Что касается единовременной суммы в размере 10 процентов от стоимости нового основного средства, а также 10 процентов расходов по достройке, дооборудованию, модернизации, техническому перевооружению и частичной ликвидации основных средств, то они признаются расходами на дату начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости).

Отметим, что, определяя сумму производственных расходов, на которую в отчетном (налоговом) периоде можно уменьшить доходы от реализации, организация должна руководствоваться статьей 318 Налогового кодекса РФ. Она указывает, что производственные расходы делятся на прямые и косвенные. К прямым расходам могут быть отнесены:

- затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- расходы на оплату труда;
- амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно использованным в производственной деятельности.

Все остальные производственные расходы считаются косвенными.

То есть перечень прямых расходов организация устанавливает самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения. Однако это не значит, что все расходы фирмы можно признать косвенными. Если так поступить, то впоследствии придется объяснять инспектору, почему расходы, которые по существу являются прямыми, отнесены к косвенным. Правда указанное утверждение верно лишь для производственных компаний.

Другое дело – оказание услуг. В этой деятельности все расходы можно списывать как косвенные. Подобная точка зрения указана и в письме Минфина России от 26 января 2006 г. № 03-03-04/1/60.

Сумма прямых расходов распределяется между остатками незавершенного производства, нереализованной и реализованной продукцией. Доходы отчетного (налогового) периода можно уменьшить только на ту часть прямых расходов, которая приходится на реализованную продукцию. Что же касается косвенных расходов, то их в полном объеме относят на уменьшение доходов отчетного (налогового) периода.

Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признают в том квартале, в котором они были оплачены. Вместе с тем разовые платежи по договорам страхования (пенсионного обеспечения), которые заключены на срок более одного года, включают в состав расходов равномерно в течение срока действия договора. При этом таковые страховые взносы списываются на расходы пропорционально количеству календарных дней, в течение которых договор страхования действовал в отчетном периоде.

Расходы на приобретение предмета лизинга списываются в тех отчетных периодах, в которых договором предусмотрены лизинговые платежи, пропорционально этим платежам.

Что касается прочих производственных и внереализационных расходов, то их следует признавать в порядке, который установлен пунктом 7 статьи 272 Налогового кодекса РФ. Датой осуществления этих расходов могут быть, например:

- для сумм налогов и сборов – тот день, когда они начислены;
- для расходов в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество – день расчетов или тот день, когда организации предъявлены расчетные документы;
- для расходов на командировки – тот день, когда утвержден авансовый отчет командированного работника;
- для расходов в виде процентов по кредитам и займам – день начисления процентов.

По договорам кредита и займа, заключенным на срок более одного квартала (полугодия, 9 месяцев или года), проценты для целей налогообложения включают в состав расходов на конец соответствующего отчетного периода. Если же по договору заемщик расплатится раньше указанного срока, то – на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Расходы на приобретение предмета лизинга списываются в тех отчетных периодах, в которых договором предусмотрены лизинговые платежи, пропорционально этим платежам.

Согласно пункту 7 статьи 271 Налогового кодекса РФ доходы по методу начисления определяются с учетом суммовых разниц. Суммовые разницы возникают в тех случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). В комментируемой статье про суммовые разницы ничего не сказано. Однако статья 317 Налогового кодекса РФ указывает, что при проведении расчетов по обязательствам, выраженным в условных единицах, организация проводит их корректировку в соответствии с условиями договора. Суммы корректировки включаются в состав внереализационных доходов (расходов). Понятно, что указанные суммы, – это и есть суммовые разницы. Таким образом, организации, определяющие расходы по методу начисления, должны включать суммовые разницы, связанные с этими расходами, в состав внереализационных расходов.



ПРИМЕР В январе 2007 года организация купила материалы за 3000 у. е. (без НДС). В договоре указано, что одна условная единица равна одному ЕВРО. Курс ЕВРО, установленный ЦБ РФ, составляет:

- на день получения материалов – 27 руб./EUR;
- на день оплаты – 27,1 руб./EUR.

Получив материалы от продавца, организация отразила их в учете по стоимости, равной 81 000 руб. (3000 у. е. × 27 руб./у. е.). Однако в день оплаты материалов у организации образовалась суммовая разница:

$$3000 \text{ у. е.} \times (27,1 \text{ руб./у. е.} - 27 \text{ у. е.}) = 300 \text{ руб.}$$

Эта суммовая разница должна быть включена в состав налоговых внереализационных расходов.

6.2.2. Кассовый метод

Доходы и расходы по кассовому методу признаются в том периоде, в котором они были оплачены. Согласно пункту 1 статьи 273 Налогового кодекса РФ кассовый метод могут применять те организации, у которых сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС в среднем за предыдущие четыре квартала не превысила

1 000 000 рублей за каждый квартал. В Кодексе четко не сказано, выручка каких именно четырех кварталов может служить критерием при переходе на кассовый метод. А между тем вариантов здесь несколько. Так речь может идти либо о четырех кварталах одного года, либо о четырех последовательных кварталах разных лет. При этом второй вариант предполагает, что организация может перейти на кассовый метод не только с 1 января, но и с 1 апреля (июля, октября) любого года.

Помимо этого применять кассовый метод не могут организации, заключившие договор доверительного управления имуществом, или договор о совместной деятельности.

Перейти с кассового метода на метод начисления можно только с начала года.

Это косвенно следует из норм пункта 4 статьи 273 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что организация должна перейти с кассового метода на метод начисления с начала того года, в течение которого произошло превышение предельного размера выручки, установленного для перехода на кассовый метод.

Доходы по кассовому методу признаются в тот день, когда на расчетный счет (в кассу) организации поступили деньги, или организация получила имущество (работы, услуги, имущественные права).

Организации, применяющие кассовый метод, должны включать в свой доход суммы полученных авансов. Все дело в том, что согласно статье 251 Налогового кодекса РФ, авансы не увеличивают налоговую базу лишь у организаций, которые применяют метод начисления. Для фирм, считающих доходы и расходы кассовым методом, подобных оговорок не сделано. Надо сказать, что такую же позицию занимают и большинство арбитражных судов. В качестве примера можно привести информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98.

Расходы по кассовому методу признаются также после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 Налогового кодекса РФ).

Материальные расходы, расходы на оплату труда и проценты по заемным средствам учитывают для целей налогообложения в момент списания денег с расчетного счета (выплаты из кассы), а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Причем для того чтобы включить в состав расходов затраты на покупку сырья и материалов, необходимо не только их оплатить, но списать в производство.

Налоги и сборы по кассовому методу включаются в состав расходов после их уплаты. В то же время амортизация учитывается для целей налогообложения в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. Однако речь может идти только о суммах амортизации, начисленных по оплаченным основным средствам и нематериальным активам, которые используются в производстве. Также в момент начисления признаются расходы на:

- освоение природных ресурсов;
- научные исследования и опытно-конструкторские работы;
- формирование резервов по сомнительным долгам;
- формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

6.3. Расходы, связанные с производством и реализацией

Расходы фирмы делятся на затраты, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. На сумму этих затрат налогоплательщик уменьшает полученные доходы. Правда здесь есть исключение. Расходы, указанные в статье 270 Налогового кодекса РФ, при налогообложении не учитываются.

Согласно статье 253 Налогового кодекса РФ производственные расходы подразделяются на:

- 1) материальные расходы (ст. 254);
- 2) расходы на оплату труда (ст. 255);
- 3) суммы начисленной амортизации (ст. 259);
- 4) прочие расходы (ст. 263, 264).

В качестве примера прочих расходов можно привести расходы на ремонт основных средств (ст. 260), на освоение природных ресурсов (ст. 261), на НИОКР (ст. 262), на страхование имущества (ст. 263).

Если отдельные виды затрат могут быть отнесены к нескольким видам расходов, то статья 252 Налогового кодекса РФ предоставляет налогоплательщику право самостоятельно решать, к какой группе отнести такие затраты.

В статье 254 Налогового кодекса РФ приведен перечень материальных расходов. К ним относятся затраты на покупку:

- сырья и материалов, необходимых для производства продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- материалов для упаковки, предпродажной подготовки произведенных и реализуемых товаров, а также для хозяйственных нужд;
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, а также другого имущества, не являющихся амортизируемым;
- комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

К материальным средствам относятся также затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения. Остановимся на основных моментах, которые вызывали или вызывают споры, а также о том, какие изменения в статью были внесены в последнее время.

Статья 264 Налогового кодекса РФ содержит перечень прочих производственных расходов организации. Перечень статей затрат, которые фирма может учесть при налогообложении, открытый. Такой вывод следует из формулировки подпункта 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Однако это не значит, что под него можно подвести любой расход. Все же не стоит забывать о принципах признания расходов, о которых мы говорили выше. К такому выводу, кстати, приходят и арбитражные суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Волго-Вятского округа от 12 сентября 2005 г. № А82-13174/2004-14. Как показывает практика, документально подтвердить «другие» расходы обычно не составляет труда. Бумаг бывает даже с излишком. А вот с экономическим обоснованием этих затрат намного тяжелее.

6.4. Внереализационные расходы

В соответствии со статьей 265 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. Кроме того, к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде. Перечень внереализационных расходов является открытым. Поэтому если каких-то затрат вы здесь не найдете, это не значит, что их нельзя учесть при налогообложении. Главное, чтобы они соответствовали критериям, прописанным в статье 252 Налогового кодекса РФ.

Вид расхода	Порядок учета расходов
Расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе: – оплата услуг реестродержателя; – оплата услуг депозитария; – расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством РФ, и другие аналогичные расходы (подп. 4 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)	Моментом признания для целей налогообложения расходов на оплату сторонним организациям выполненных ими работ (предоставленных услуг) является дата подписания акта или иного документа о приеме выполненных работ (оказанных услуг)

Вид расхода	Порядок учета расходов
Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России.	Моментом признания данных расходов является: – дата перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой; – последний день текущего месяца по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте (подп. 6 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ). Кроме того, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в иностранной валюте, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации (ст. 316 Налогового кодекса РФ)
Расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях (пп. 51 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)	Суммовая разница признается расходом: – если налогоплательщик является продавцом, – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав; – если налогоплательщик является покупателем, – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав (п. 9 ст. 272 Налогового кодекса РФ)
Расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса Банка России, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту (подп. 6 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)	Моментом признания данных расходов является дата перехода права собственности на иностранную валюту (подп. 9 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ)
Судебные расходы и арбитражные сборы (пп. 10 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)	Глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит положений, прямо устанавливающих момент признания данных расходов. Однако исходя из п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ, согласно которому расходы признаются таковыми для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, можно заключить, что моментом признания судебных расходов и арбитражных сборов является дата начисления этих расходов, производимых налогоплательщиком на основании требований законодательства, на основании решений суда
Расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба (подп. 13 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).	Моментом признания данных расходов является дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 8 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ). При этом необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 2 статьи 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и дру-

Вид расхода	Порядок учета расходов
Расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент – банк» (подп. 15 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ) Расходы на проведение ежегодного собрания акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания (подп. 16 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ) Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде (подп. 1 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ) Не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам (пп. 4 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ) Расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены (факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти) (пп. 5 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ)	гих санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения данных санкций Моментом признания данных расходов является дата начисления денежных средств в оплату выполненных работ (оказанных услуг). Отметим, что зачастую в соответствии с условиями заключенных договоров на расчетно-кассовое обслуживание банки списывают денежные средства со счета клиента в безакцептном порядке (это предполагает ст. 851 Гражданского кодекса РФ). В таких случаях моментом признания суммы расхода следует считать момент списания денежных средств со счета В части расходов на оплату услуг (работ) сторонних организаций моментом признания данных расходов является дата подписания акта или иного аналогичного документа о приеме выполненных работ (оказанных услуг) При определении момента признания данных расходов необходимо учитывать, что согласно п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. При невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения). В связи с этим, если налогоплательщик может определить, к какому периоду относится данный убыток, он учитывается для целей налогообложения в том периоде, к которому он относится. Если же налогоплательщик не может определить, к какому периоду относится данный убыток, он учитывается в составе внереализационных расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором он обнаружен В соответствии с общим принципом признания расходов при методе начисления моментом признания данных расходов является тот отчетный (налоговый) период, в котором имели место простои по внешним причинам По расходам в виде недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц моментом признания данных расходов является дата составления документа налогоплательщика о списании в убыток недостач в случае отсутствия виновных лиц. По убыткам от хищений, виновники которых не найдены, моментом признания данных убытков является тот отчетный (налоговый) период, в котором было получено документальное

Вид расхода	Порядок учета расходов
Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций (пп. 6 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ) Превышение суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, над суммой резерва по сомнительным долгам (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ) Превышение суммы резерва по сомнительным долгам, созданного по результатам инвентаризации по итогам отчетного (налогового) периода, над суммой остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ) Расходы учредителя управления, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (п. 3 ст. 276 Налогового кодекса РФ)	подтверждение уполномоченного органа государственной власти о том, что виновники хищений не установлены Моментом признания потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций является отчетный (налоговый) период, в котором произошли данные потери. Моментом признания затрат, связанных с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций, является отчетный (налоговый) период, в котором были понесены данные затраты. При этом если данные затраты включают оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги), моментом их признания является дата подписания акта о приеме выполненных работ (оказанных услуг) или иного аналогичного документа Если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными в соответствии со ст. 266 Налогового кодекса РФ, осуществляется за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ). Моментом признания данных расходов является момент, когда произошло превышение суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, над суммой резерва. При использовании в течение отчетного периода суммы резерва полностью, долги, которые будут признаны безнадежными после ее использования, включаются во внереализационные расходы Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в последний день отчетного (налогового) периода, когда произошло такое превышение (пункты 3–5 ст. 266 Налогового кодекса РФ) Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего), признаются внереализационными расходами учредителя управления (п. 3 ст. 276 Налогового кодекса РФ). При этом доверительный управляющий обязан определять ежемесячно нарастающим итогом финансовый результат по доверительному управлению имуществом и представлять учредителю управления сведения о полученном финансовом результате (по каждому виду доходов) для уче-

Вид расхода	Порядок учета расходов
Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) (пп. 1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ). При этом необходимо учитывать, что у организаций, которые систематически сдают имущество и (или) исключительные права в аренду, связанные с этой деятельностью расходы должны приниматься не как внереализационные расходы, а как расходы, связанные с производством и реализацией. При этом налоговое законодательство не определяет, что следует понимать под «систематической» сдачей имущества в аренду. По нашему мнению, применительно к данному вопросу систематической будет являться деятельность, доходы от которой в бухгалтерском учете организации признаны доходами от обычных видов деятельности	та этого результата учредителем управления при определении налоговой базы (п. 2 ст. 276 Налогового кодекса РФ). Глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит положений, прямо устанавливающих момент признания данных расходов. Однако исходя из п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ, согласно которому расходы признаются таковыми для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, можно заключить, что моментом признания данных расходов является дата их начисления. При этом датой их начисления является последний день месяца, за который налогоплательщик получил отчет доверительного управляющего В данном случае надо учитывать, что расходами на содержание переданного в аренду имущества могут являться: амортизация этого имущества, коммунальные, налоговые платежи, связанные с этим имуществом, расходы на ремонт, на государственную регистрацию договора аренды (если в аренду сдается недвижимое имущество) и др. Порядок признания для целей налогообложения некоторых из перечисленных расходов определен положениями главы 25 Налогового кодекса РФ. Так, амортизация имущества признается в качестве расхода в соответствии с положениями п. 3 ст. 272 Налогового кодекса РФ, расходы по уплате налоговых платежей признаются осуществленными согласно пп. 1 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ и т. д. В случае если глава 25 Налогового кодекса РФ прямо не устанавливает порядок признания тех или иных расходов, связанных со сдачей имущества в аренду, моментом их признания, по нашему мнению, следует считать момент начисления соответствующих расходов. Обусловлено это тем, что в соответствии с п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты

Внереализационные расходы, признаваемые по частям и (или) в сумме, которая может быть меньше суммы понесенных расходов

Вид расхода	Порядок учета расходов
Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком. При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных цен-	По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав внереализационных расходов на конец соответствующего отчетного периода. Например, налогоплательщик получил кредит на два года. Условиями кредитного договора определено, что уплата всей суммы процентов должна быть произведена через два года в момент возврата суммы кредита. Несмотря на данное условие договора налогоплательщик обязан начислять расход на

Вид расхода	Порядок учета расходов
ных бумаг у третьих лиц), и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем) (подп. 2 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ) Расходы налогоплательщика на формирование резервов по сомнительным долгам (пп. 7 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ)	конец каждого квартала (или месяца — для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли) равными долями в течение срока действия договора. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (п. 8 ст. 272 Налогового кодекса РФ). При этом необходимо учитывать, что в соответствии с п. 1 ст. 269 Налогового кодекса РФ проценты признаются расходом для целей налогообложения без ограничения предельной величиной, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. (Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у налогоплательщика-векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.) При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Проценты по долговому обязательству могут быть признаны расходом для целей налогообложения в размере, не превышающем ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте, в следующих случаях: — при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях; — по выбору налогоплательщика, в том числе, если сумма начисленных процентов отклоняется более чем на 20% от среднего уровня процентов по аналогичным долговым обязательствам, выданным на сопоставимых условиях. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, за исключением задолженности по уплате процентов (п. 3 ст. 266 Налогового кодекса РФ), если она не погашена в сроки, установленные договором и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 Налогового кодекса РФ).

Вид расхода	Порядок учета расходов
Убыток в виде отрицательной разницы между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) при уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа (пп. 7 п. 2 ст. 265 и п. 1 ст. 279 Налогового кодекса РФ)	Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности. Сумма отчислений в резерв включается в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода и исчисляется следующим образом: 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней — в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности; 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) — в сумму резерва включается 50% суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности; 3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — не увеличивает сумму создаваемого резерва. При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% суммы выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ. Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов. При этом безнадежными признаются долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации (п. 2 ст. 266 Налогового кодекса РФ) Моментом признания данного убытка является тот отчетный (налоговый) период, в котором произошла уступка права требования долга. При этом убыток признается в размере, не превышающем суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 Налогового кодекса РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренной договором на реализацию товаров (работ, услуг). Иными словами, убыток не может превышать сумму процентов, которую налогоплательщик имел бы право включить в состав «налоговых» внереализационных расходов, если бы он имел долговое обязательство (заем, кредит). Срок такого обязательства должен был бы начаться в момент, когда право требования было уступлено, а закончиться в последний день срока платежа по договору о реализации товаров (работ, услуг). Размер процентов, которым ограничивается принимаемая для целей налогообложения сумма убытка, рассчитывается по правилам, изложенным в п. 1 табл. 2

Вид расхода	Порядок учета расходов
Убыток (внереализационный расход), возникающий при уступке налогоплательщиком, являющимся продавцом товаров (работ, услуг), права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа (пп. 7 п. 2 ст. 265 и п. 2 ст. 279 Налогового кодекса РФ)	Отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования, который включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика. При этом убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке: – 50% суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования; – 50% суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней с даты уступки права требования (п. 2 ст. 279 Налогового кодекса РФ)

6.5. Расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль

Статья 270 Налогового кодекса РФ содержит перечень расходов, которые не могут быть учтены при налогообложении прибыли.

Помимо прочего, здесь поименованы расходы сверх тех норм, которые установлены 25 главой Налогового кодекса РФ (в скобках указаны номера подпунктов, пунктов и статей кодекса, в соответствии с которыми нормируются данные расходы):

- для расходов на добровольное страхование работников (п. 16 ст. 255);
- для процентов, начисленных по кредитам и займам (п. 1 и 2 ст. 269);
- для убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств (подп. 32 п. 1 ст. 264);
- для компенсаций за использование личных легковых автомобилей в служебных целях сверх норм, установленных Правительством РФ (подп. 11 п. 1 ст. 264);
- для расходов на оплату суточных и полевого довольствия сверх норм, установленных Правительством РФ (подп. 12 п. 1 ст. 264);
- для расходов на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов сверх норм, установленных Правительством РФ (подп. 13 п. 1 ст. 264);
- представительских расходов (п. 2 ст. 264);
- для расходов на приобретение или изготовление призов для победителей розыгрышей, проводимых во время массовых рекламных компаний, а также на прочие виды рекламы (п. 4 ст. 264).

Перечень расходов, которые нельзя учесть для целей налогообложения, также открытый. Дело в том, что в пункте 49 статьи 270 Налогового кодекса РФ указано, что таковыми являются любые расходы, не отвечающие критериям, установленным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Ниже мы рассмотрим наиболее распространенные случаи расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли.

6.5.1. Расходы за счет чистой прибыли

В соответствии с пунктом 1 статьи 270 Налогового кодекса при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода. Другими словами, расходы, осуществленные за счет чистой прибыли, то есть прибыли, оставшейся после налогообложения, не учитываются в налоговой базе по налогу на прибыль организаций вне зависимости от характера таких расходов.

Скажем, если налогоплательщик расходы на ремонт основных средств произвел за счет сумм распределяемого дохода, то есть за счет прибыли, оставшейся после налогообложения, такие расходы на основании пункта 1

статьи 270 Налогового кодекса не могут быть учтены в целях налогообложения прибыли. Такое мнение высказал Минфин России в письме от 27 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/406.

К такому же выводу приходят и суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Волго-Вятского округа от 31 января 2006 г. по делу № А17-1991/5/2005. В деле бухгалтер фирмы отнес на расходы при расчете налога на прибыль премию, выплаченную генеральному директору. Но так как данное вознаграждение выплачивалось за счет полученной налогоплательщиком чистой прибыли, по мнению чиновников, налогооблагаемые доходы оно уменьшать не могло. Налогоплательщик не согласился с вынесенным налоговым органом решением и обратился с заявлением в арбитражный суд.

Суд встал на сторону налоговой инспекции. Вот как он рассуждал. В соответствии с пунктом 21 статьи 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, представляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов). При этом вознаграждения, выплачиваемые на основании трудовых договоров (контрактов), учитываются в составе расходов на оплату труда согласно статье 255 Налогового кодекса РФ. Расходы на оплату труда могут быть отнесены к выплатам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, только в том случае, если такие выплаты отражены в трудовом договоре (контракте), заключаемом между работодателем и работником.

В силу пункта 22 статьи 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организацией не учитываются расходы в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения. В рассматриваемой ситуации нераспределенную чистую прибыль, остающуюся в распоряжении организации после налогообложения, следует понимать средствами специального назначения и определенную собственником организации для выплаты премий. Следовательно, выплаты, выданные за счет чистой прибыли, не должны уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Аналогичные выводы отражены в постановлениях ФАС Центрального округа от 30 августа 2005 г. по делу № А64-6875/4-11, от 7 апреля 2005 г. по делу № А14-13070-2004-409/28.

6.5.2. Взнос в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество по договору простого товарищества

В соответствии с пунктом 3 статьи 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.

Таким образом, при определении прибыли от данной операции следует учитывать только сумму поступлений, превышающую взнос участника общества с ограниченной ответственностью. Данное превышение может быть уменьшено только на расходы, связанные с реализацией этого взноса на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса РФ.

Учитывая изложенное, убыток в виде превышения стоимости вклада в уставный капитал над доходами от его реализации не должен учитываться для целей налогообложения прибыли организаций. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 6 марта 2006 г. № 03-03-02/53.

В письме Минфина России от 21 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/378 рассмотрена другая ситуация. Организация внесла в уставный капитал ООО вклад. Через два года она выходит из состава ООО, и ей возвращают оплаченный ранее вклад в уставный капитал. Имеет ли право организация учесть при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль ранее произведенные расходы на оплату вклада в уставный капитал.

Чиновники главного финансового ведомства отвечают на этот вопрос отрицательно. В подтверждении своей позиции они приводят следующие доводы. В соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ и Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» четко разграничены для участника общества две различные хозяйственные операции: выход из общества (в этом случае речь идет о действительной стоимости доли) и продажа (реализация) своей доли обществу или третьим лицам.

В соответствии с подпунктами 4 и 5 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса РФ не признается в целях налогообложения реализацией товаров (работ, услуг) передача имущества, если такая передача носит инвести-

ционный характер. В частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, а также передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества.

Согласно подпунктам 3 и 4 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса в целях налогообложения прибыли при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)), а также в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.

При этом согласно пункту 1 статьи 277 Налогового кодекса имущество (имущественные права), полученное в виде взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной, при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

Согласно пункту 3 статьи 270 Налогового кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество.

При выходе участника из общества с ограниченной ответственностью общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли. Она определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, в течение которого было подано заявление о выходе из общества, либо с согласия участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости. Такие правила прописаны в статье 26 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Действительная стоимость доли участника общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала общества. В случае если такой разницы недостаточно для выплаты участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительной стоимости его доли, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму.

Учитывая изложенное, при выходе участника из общества объектом обложения налогом на прибыль будет являться доход в виде разницы между действительной стоимостью его доли и стоимостью вклада, фактически внесенного участником в уставный капитал общества.

ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 5 мая 2006 г. № А43-40911/2005-31-1326 пришел к выводу, что стоимость приобретенной доли в уставном капитале равна остаточной стоимости передаваемого имущества. Распоряжение долей в уставном капитале не попадает под действие пункта 3 статьи 270 Налогового кодекса РФ и учитывается в составе расходов. Судьи сделали такой вывод, основываясь на нормах статьи 277 Налогового кодекса РФ. Согласно подпунктам 1 и 2 пункта 1 указанной статьи у налогоплательщика – акционера (участника, пайщика) – лица, приобретающего акции (доли, паи) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей главы 25 Налогового кодекса РФ признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Таким образом, в целях применения 25 главы Налогового кодекса РФ стоимость приобретенной доли в уставном капитале равна остаточной стоимости передаваемого имущества (по данным налогового учета у передающей имущество стороны), а не номинальной, как полагает налоговый орган.

Расходы, связанные с реализацией имущественных прав, признаются расходами, связанными с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 253 Налогового кодекса РФ).

При таких обстоятельствах вывод суда первой инстанции о том, что налогоплательщик правомерно в целях налогообложения налога на прибыль учел убыток, полученный в результате продажи доли в уставном капитале, соответствует нормам права и фактическим обстоятельствам дела.

Ссылка налогового органа на пункт 3 статьи 270 Налогового кодекса РФ несостоятельна, поскольку названная норма регулирует порядок налогообложения при внесении взноса в уставный капитал, а не при дальнейшем распоряжении имущественными правами.

6.5.3. Имущество, переданное посредником

Согласно пункту 9 статьи 270 Налогового кодекса при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору. А также в счет оплаты затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров.

Исходя из этого, агент, исполняя определенные агентским договором юридические и иные действия по поручению принципала, не ведет налоговый учет операций, совершенных им по агентским договорам. Налоговый учет операций по указанным сделкам осуществляет принципал, и он определяет налоговую базу по совершенным операциям для исчисления налога на прибыль и представления декларации в налоговый орган.

В то же время если агент в рамках агентского договора осуществляет расходы, не возмещаемые принципалом и соответственно не учитываемые в налоговом учете принципала, то такие расходы агент вправе включить в состав расходов, учитываемых им при определении налоговой базы по налогу на прибыль. При этом указанные расходы должны отвечать требованиям статьи 252 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 24 июля 2006 г. № 03-03-04/2/604).

ФАС Центрального округа в постановлении от 7 февраля 2006 г. № А54-3383/2005-С4 также пришел к выводу, что не учитываются расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера в соответствии с условиями заключенных договоров.

В соответствии с пунктом 9 статьи 270 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера в соответствии с условиями заключенных договоров.

Удовлетворяя заявленные требования, суды первой и апелляционной инстанций, исходя из положений статей 991, 1001 Гражданского кодекса РФ, статей 247, 248, 252, пункта 9 статьи 270 Налогового кодекса РФ и условий, предусмотренных договорами комиссии, обоснованно пришли к выводу, что налогоплательщик правомерно включил комиссионное вознаграждение в доходную часть с учетом понесенных транспортных расходов.

Кроме этого, суд правильно указал, что без этих затрат налогоплательщик не осуществил бы в соответствии с комиссионным поручением исполнение договора комиссии. Понесенные налогоплательщиком расходы непосредственно связаны с исполнением договора комиссии, отвечают всем условиям, предусмотренным пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ: подтверждены документально, экономически обоснованны и связаны с деятельностью, по которой получен доход. Следовательно, эти расходы подлежали включению в состав расходов при исчислении налога на прибыль.

6.5.4. Добровольное страхование

На основании пункта 7 статьи 270 Налогового кодекса к расходам, не уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, относятся расходы в виде взносов на негосударственное пенсионное обеспечение. Исключение составляют взносы, указанные в статье 255 Налогового кодекса.

В свою очередь в статье 255 Кодекса (п. 16) как раз поименованы взносы работодателя по договорам добровольного пенсионного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), но с некоторыми оговорками. Учесть эти взносы в составе расходов на оплату труда можно, если они предусмотрены трудовым договором, уплачены негосударственному пенсионному фонду, имеющему лицензию, и учитываются на именных счетах участников. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете работника, но в течение не менее пяти лет, а договоры добровольного пенсионного страхования – выплату пенсий пожизненно. Обратите внимание: отнестись на уменьшение налогооблагаемой прибыли можно только часть взносов, не превышающих 12 процентов расходов на оплату труда. Взносы, не удовлетворяющие указанным требованиям, налог на прибыль не уменьшают.

Добавим, что иногда пенсионная схема фонда предусматривает зачисление взносов не на именные, а на солидарные счета вкладчиков. Учитывать пенсионные отчисления, перечисляемые не на именные счета, а на солидарные в расходах запрещено. Это подтвердили и чиновники в письме Минфина России от 2 марта 2006 г. № 03-05-02-04/20. Однако у тех, кто перечисляет взносы на общие счета, все-таки есть способ учесть такие расходы. Как ни странно, выход из создавшегося положения предложили сами специалисты Минфина. В другом своем письме от 21 февраля 2006 г. № 03-03-02/46 они пояснили, что уплаченные ранее взносы будут признаваться расходами в налоговом учете, если в договор с фондом внести изменения, согласно которым учет пенсионных взносов будет вестись на именных счетах вместо солидарных. Как утверждают минфиновцы, такие изменения в соглашении существенными считаться не будут. А значит признания уплаченных ранее пенсионных взносов подлежащими обложению налогом на прибыль не повлекут.

Помимо рассмотренных оснований для исключения пенсионных взносов из налоговых расходов есть и еще один. А именно нельзя уменьшить прибыль на платежи, выгодоприобретателями по которым будут члены семей работников или бывшие работники фирмы. Дело в том, что такие выплаты не отвечают требованиям статей 252 и 255 Налогового кодекса, так как не являются «начислениями работникам», поэтому учесть их в составе расходов на оплату труда нельзя.

6.5.5. Расходы социального характера

В пункте 29 статьи 270 Налогового кодекса РФ дан перечень расходов, которые не включаются в расчет налога на прибыль. Среди них затраты организации на различные путевки, занятия в спортивных секциях, кружках и клубах, посещения культурно-зрелищных и спортивных мероприятий. Кроме того, нельзя уменьшить прибыль на стоимость товаров, предназначенных для личного пользования работников. В Методических рекомендациях разъяснено, что данный перечень является открытым. Поэтому при налогообложении не учитываются любые социальные выплаты в пользу работника. Зато на такие выплаты не начисляется единый социальный налог и взносы в Пенсионный фонд РФ. Это прописано в пункте 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ.



ПРИМЕР В феврале 2007 года организация оплатила лечение и протезирование зубов своему работнику. Данные затраты не указаны в статье 270 Налогового кодекса РФ. И все же исключить из налогооблагаемой прибыли их нельзя. Вместе с тем эта сумма не облагается ЕСН и взносами в Пенсионный фонд РФ.

6.5.6. Материальная помощь

Материальная помощь не включается в расходы при расчете налога на прибыль, поскольку она прямо поименована в пункте 23 статьи 270 Налогового кодекса РФ.

Правда, есть судебные решения, которые несмотря на указанную норму, позволяют включать в расходы сумму «материалки». Правда, нужно соблюсти некоторые условия.

Так, ФАС Уральского округа в постановлении от 11 мая 2006 г. по делу № Ф09-3490/06-С7 пришел к выводу, что материальная помощь, выплачиваемая организацией своим работникам в зависимости от соблюдения условий, предусмотренных трудовым договором, являются стимулирующими выплатами и подлежат включению в состав расходов на оплату труда. Суд вынес этот вердикт, основываясь на такой логике.

Согласно статье 252 Налогового кодекса РФ при исчислении налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса РФ).

Согласно статье 255 Налогового кодекса РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Судом первой инстанции установлено, что спорные выплаты носят стимулирующий характер, поскольку выплачивались в зависимости от соблюдения условий, предусмотренных коллективным договором, положением о материальном стимулировании. Кроме того, пунктом 25 статьи 255 Налогового кодекса РФ предусмотрено включение в расходы по оплате труда других, помимо перечисленных в пунктах 1–24, расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

В другом деле суд пришел к выводу, что к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли относятся и другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором (постановление ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 10 апреля 2006 г. № А44-3851/2005-9).

Налогоплательщик включил в расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, затраты по выплате материальной помощи работникам, уходящим в отпуск. Эти выплаты предусмотрены коллективным договором.

При указанных обстоятельствах суд и пришел к выводу о том, что налогоплательщик правомерно в силу приведенных норм включил в расходы, связанные с ведением коммерческой деятельности, уменьшающие полученный доход выплаты материальной помощи работникам к отпуску.

Выплата материальной помощи к отпуску является выплатой, непосредственно связанной с выполнением трудовых функций и получением дохода, входит в установленную в учреждении систему оплаты труда и, следовательно, подлежит включению в расходы при исчислении налога на прибыль.

Аналогичные выводы содержат постановления ФАС Уральского округа от 11 мая 2006 г. № Ф09-3490/06-С7, ФАС Западно-Сибирского округа от 30 мая 2006 г. № Ф04-9138/2005, ФАС Северо-Западного округа от 10 апреля 2006 г. № А44-3851/2005-9.

ГЛАВА 7.

Учет отдельных видов расходов

7.1. Материальные расходы

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01 к материально-производственным запасам (МПЗ) относятся сырье, материалы, готовая продукция, товары и т.п. Словом, это любое имущество, которое организация использует в производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд или для продажи. Единственное ограничение: срок полезного использования МПЗ не должен превышать 12 месяцев.

В состав материалов включаются также инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности и другие предметы труда, включаемые в состав средств в обороте, которые служат менее года. При отпуске таких предметов в производство их стоимость сразу списывается на материальные затраты.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. Учет МПЗ должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Готовая продукция – часть МПЗ, предназначенная для продажи. Она является конечным результатом производственного цикла, активом, обработка (комплектация) которого закончена, технические и качественные характеристики соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Продукция, которая не прошла все фазы обработки и еще не принята службой контроля, учитывается в составе незавершенного производства. В отношении такой продукции, как уже было сказано выше, положения ПБУ 5/01 не применяются.

Товары – часть МПЗ, которая приобретена или получена от других юридических или физических лиц и предназначена для продажи.

При определении объектов, отражаемых в учете в качестве МПЗ, решающее значение имеет тот факт, находятся ли эти объекты в собственности организации. Находящиеся на складах организации, но не принадлежащие ей материалы, учитываются на забалансовых счетах. Для этих целей используются счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые в переработку». Учет таких материалов ведется в оценке, предусмотренной в договоре или согласованной с собственником. При отсутствии такой цены МПЗ учитываются в условной оценке. Так сказано в пунктах 10 и 18 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н. Организация должна обеспечить раздельный учет материалов, принадлежащих ей, и тех, право собственности на которые у нее отсутствует.

Материалы оплаченные, но не вывезенные со складов поставщиков, учитываются в составе дебиторской задолженности (п. 10 Методических указаний по МПЗ). Если по условиям договора право собственности на приоб-

ретенные и оплаченные МПЗ перешло к организации, но сами МПЗ в организацию не поступили, они тем не менее должны приниматься организацией к учету (без оприходования на склад) независимо от их местонахождения. В соответствии с пунктом 26 ПБУ 5/01 МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете на основании документов, подтверждающих дату отгрузки в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В налоговом учете к материальным расходам относятся следующие затраты налогоплательщика на покупку:

- сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;
- комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

7.1.1. Как формируют стоимость материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01).

Фактическая стоимость МПЗ зависит от способа их поступления в организацию. Они могут быть получены следующими способами:

- приобретены у других организаций или изготовлены за плату;
- изготовлены самой организацией;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно;
- приобретены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- получены в качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества и др.

Покупка товарно-материальных ценностей

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

К ним относятся:

- суммы, уплачиваемые по договору продавцу (поставщику);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов. Случаи включения сумм НДС в первоначальную стоимость основных средств определены статьей 170 Налогового кодекса РФ;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором;
- начисленные до принятия к учету материально-производственных запасов проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Расходы по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны для использования – это затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Такие затраты учитываются в стоимости всех МПЗ, в том числе приобретенных по договорам мены, полученных безвозмездно, в счет вклада в уставный капитал и др. Работы могут быть выполнены собственными силами или сторонними организациями. Если эти работы выполнены сторонними организациями, то в расходы по доведению включается и стоимость выполненных работ, и расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, и расходы по погрузке и выгрузке.

Приведенный перечень фактических затрат открытый. А значит, в него можно включить любые затраты, которые непосредственно связаны с приобретением запасов. Общехозяйственные и иные аналогичные расходы не включаются в фактические затраты, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов (п. 6 ПБУ 5/01).

Пункт 2 статьи 254 Налогового кодекса РФ определяет: стоимость товарно-материальных ценностей (ТМЦ), которые включаются в материальные расходы, организации определяют исходя из цен их приобретения. Сюда же включаются комиссионные вознаграждения посредников, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение, а также иные затраты, которые связаны с приобретением товарно-материальных ценностей. В стоимость ТМЦ следует включать любые налоги и сборы, которые были уплачены при их покупке или производстве. Исключение составляют только НДС и акцизы, которые можно принять к вычету.

Проценты по заемным средствам

Проценты по заемным средствам, если они взяты на приобретение запасов, включаются в состав фактических затрат до момента принятия запасов к учету. Пример – кредит использован для предварительной оплаты МПЗ. После принятия запасов к учету проценты за кредит учитываются в составе прочих расходов. Сказанное относится и к процентам по коммерческому кредиту, предоставленному поставщиком (п. 6 ПБУ 5/01, п. 14 ПБУ 15/01, п. 11 ПБУ 10/99).

В налоговом учете проценты по заемным средствам включаются в состав внереализационных расходов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

Транспортно-заготовительные расходы

К транспортно-заготовительным расходам (ТЗР), связанным с приобретением материалов, относятся (п. 70 Методических указаний по МПЗ):

- расходы на транспортировку и погрузку материалов в транспортные средства;
- расходы на хранение материалов;
- расходы на содержание заготовительно-складского аппарата;
- вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, через которые приобретены материалы;
- расходы на тару;

- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом материалов;
- недостачи и потери от порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли;
- прочие расходы, связанные с приобретением материалов.

В бухгалтерском учете транспортно-заготовительные расходы можно учитывать одним из трех способов:

- включать в фактическую себестоимость материалов (то есть учитывать эти расходы на том же субсчете счета 10, что и сами материалы);
- отражать на отдельном субсчете счета 10 (например, на субсчете 10-10 «Транспортно-заготовительные расходы»);
- учитывать на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Способ, который организация избрала для учета транспортно-заготовительных расходов, она должна отразить в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Первый способ целесообразно использовать в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов. При этом способе транспортно-заготовительные расходы списываются на счета по учету затрат вместе со стоимостью материалов, переданных в производство.

Второй способ. Если для учета ТЗР выбран отдельный субсчет счета 10, то для их списания производится отдельный расчет. ТЗР отчетного месяца списываются либо по проценту, сложившемуся на начало отчетного периода, либо по нормативному проценту, заложенному в плановых калькуляциях с соответствующими корректировками.

Третий способ учета ТЗР применяют организации, которые учитывают запасы по учетным ценам. В этом случае ТЗР входят в состав отклонений в фактической себестоимости материалов от их учетной цены и списываются в полной сумме по окончании отчетного периода на счет 16.

Пункт 88 Методических указаний позволяет списать на счет 20 «Основное производство» или счет 23 «Вспомогательные производства» всю сумму ТЗР, не включенных в стоимость материалов. Правда, только при том условии, что удельный вес ТЗР в стоимости материалов не превышает 10 процентов.

В налоговом учете транспортно-заготовительные расходы можно учитывать двумя способами. Либо относить их на прочие расходы, либо включать в покупную стоимость. Второй вариант предлагает пункт 2 статьи 254 Налогового кодекса РФ. Право же выбора между двумя вариантами учета предоставляет бухгалтеру пункт 4 статьи 252 Налогового кодекса РФ. Напомним, он гласит, что налогоплательщик самостоятельно решает, как учесть истраченные средства, если их с равными основаниями можно отнести к нескольким видам расходов.

Очевидно, что для фирмы выгоднее первый вариант: транспортные расходы будут учтены при расчете налога еще до реализации продукции, которая изготовлена из импортных материалов. Но если указанные расходы составляют незначительную часть материальных расходов, бухгалтеру имеет смысл позаботиться о том, чтобы налоговая и бухгалтерская стоимость материалов оказались равными.

В любом случае в бухгалтерском учете в уменьшение выручки, то есть в дебет счета 90 «Продажи», относят не всю сумму ТЗР, а лишь ту ее часть, которая приходится на реализованную продукцию. Поэтому избежать временных разниц по материальным расходам можно только одним способом: включить ТЗР в бухгалтерскую и налоговую стоимость материалов. Учет же ТЗР на счете 15 или на отдельном субсчете к счету 10 только осложнит работу бухгалтера. Также не стоит пользоваться «льготой», предусмотренной пунктом 88 Методических указаний. Ведь в налоговом учете нельзя распределять всю сумму транспортно-заготовительных расходов между «незавершенной», готовой и реализованной продукцией.

7.1.2. Организация самостоятельно изготавливает ТМЦ

Когда предприятие самостоятельно создает материально-производственные запасы, их фактическая себестоимость определяется исходя из затрат, связанных с их производством (п. 7 ПБУ 5/01). При этом принимают во внимание порядок, который организация установила для расчета себестоимости соответствующих видов изготавливаемой продукции. Принятие к учету МПЗ, изготовленных самой организацией, может отражаться следующими бухгалтерскими проводками:

ДЕБЕТ 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства» КРЕДИТ 20 «Основное производство».

7.1.3. Материалы внесены в счет вклада в уставный капитал

В соответствии с действующим законодательством оплата своей доли уставного капитала участником общества с ограниченной ответственностью либо оплата стоимости акций участником акционерного общества может быть произведена денежными средствами, ценными бумагами, товарно-материальными ценностями, имущественными правами либо иными правами, имеющими оценку.

Когда запасы внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал, то фактическими затратами признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками). Если номинальный размер вклада в уставном капитале превышает 200 МРОТ, то цену имущества, которую устанавливают учредители, должен подтвердить независимый оценщик (п. 2 ст. 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

При поступлении вклада в уставный (складочный) капитал организации в виде материально-производственных запасов производится запись по дебету счета учета материалов, товаров, готовой продукции (в зависимости от вида МПЗ) в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями.

Теперь к налоговому учету. Согласно статье 277 Налогового кодекса РФ имущество или имущественное право, полученное в уставный капитал, нужно оценивать исходя из стоимости, по которой оно числилось в налоговом учете учредителя на момент перехода права собственности. Стоимость имущественного вклада можно увеличить на сумму расходов, которые понес учредитель, передавая имущество созданной фирме. Да и то при условии, что такие расходы являются частью взноса в уставный капитал. То есть организация должна получить от учредителя документы, подтверждающие налоговую стоимость переданного имущества. Иначе вклад придется отразить в налоговом учете в нулевой оценке.

7.1.4. Безвозмездно полученные ТМЦ

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также МПЗ, остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов. При определении текущей рыночной стоимости следует основываться на доступной в момент оценки надежной информации. Во внимание принимаются колебания цен, связанные с событиями, произошедшими после отчетной даты и подтверждающими условия, существовавшие на конец отчетного периода.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается в составе доходов будущих периодов. Далее по мере списания в производство полученных материальных ценностей соответствующие суммы списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

7.1.5. Товарно-материальные ценности получены по бартеру

Фактическими затратами на приобретение МПЗ по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, признается стоимость имущества, переданного взамен организацией. Стоимость ценностей, переданных взамен, устанавливается из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Если эту цену определить невозможно, тогда стоимость полученных запасов определяют исходя из цены, по которой обычно организация приобретает подобные запасы. Например, активы, приобретенные в результате товарообменных операций, приходятся по ценам, за которые они могут быть куплены или покупаются на рынке соответствующих товаров. Разница между стоимостью получаемых материальных ценностей и стоимостью переданных материально-производственных запасов отражается в составе прочих доходов или расходов.

7.1.6. Варианты учета материалов в бухгалтерском учете

Материалы можно учитывать либо по фактической себестоимости их приобретения, либо по учетным ценам. Такой порядок предусмотрен в Инструкции по применению Плана счетов. Порядок учета материалов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учетный процесс формирования фактической себестоимости материалов может осуществляться с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или же непосредственно на счете 10 «Материалы».

Учет материалов по фактической себестоимости целесообразно использовать лишь тем организациям, у которых невелики номенклатура используемых материалов, количество поставок материалов, и все данные для формирования фактической себестоимости материалов поступают в бухгалтерию одновременно. В этом случае формирование фактической себестоимости материалов осуществляется непосредственно на счете 10 «Материалы», а счета 15 и 16 не задействуют. Все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении материалов, собираются по дебету счета 10 «Материалы». Внутри счета 10 могут быть открыты аналитические позиции для пообъектного учета запасов в разрезе учетных цен с выделением разниц между стоимостью запасов по этим ценам и фактической себестоимостью их приобретения (заготовления), то есть отклонений в стоимости материальных ценностей.

Учет материалов по учетным ценам целесообразно использовать тем организациям, у которых большая номенклатура используемых материалов, а документы, необходимые для формирования фактической себестоимости материалов, могут поступать в бухгалтерию не одновременно, а с разрывом во времени. Учет материалов по учетным ценам организуют с использованием счетов 15 и 16.

В пункте 80 Методических указаний по МПЗ названы четыре вида учетных цен:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца или года;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы однородных материалов (это разновидность планово-расчетной цены).

Учетные цены периодически подлежат пересмотру. Одним из таких случаев является отклонение планово-расчетных и средних цен от рыночных более чем на 10%.

А как списать отклонения и транспортно-заготовительные расходы по отпущенным материалам? Согласно пункту 87 Методических указаний по МПЗ – пропорционально учетной стоимости этих материалов. Однако следующий пункт предлагает и более простые варианты списания отклонений и транспортно-заготовительных расходов. Так, например, если их сумма не превышает 10% от учетной стоимости материалов, ее можно списать полностью в конце отчетного месяца в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» или 91 «Прочие доходы и расходы». Примеры того, как списывать отклонения и транспортно-заготовительные расходы, приведены в приложении № 3 к Методическим указаниям по МПЗ.

Порядок определения учетных цен и списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению МПЗ от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики.



ПРИМЕР Организация 3 февраля получила на склад 100 банок масляной краски. Согласно учетной политике организации, материалы отражаются по учетным ценам. Учетная цена одной банки краски – 110 руб.

Счет-фактура от поставщика краски получен 5 февраля. Согласно счету-фактуре общая стоимость материалов составила 11 800 руб. (в том числе НДС – 1800 руб.).

Счет-фактура от транспортной компании на оплату услуг по доставке краски на сумму 2360 руб. (в том числе НДС – 360 руб.) был получен 7 февраля.

В бухгалтерском учете осуществлены проводки:

3 февраля:

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 15

– 11 000 руб. (110 руб./шт. × 100 шт.) – оприходована краска по учетной цене.

5 февраля:

ДЕБЕТ 15 КРЕДИТ 60

– 10 000 руб. (11 800 – 1800) – отражена покупная стоимость краски на основании счета-фактуры поставщика;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 1800 руб. – отражен НДС по оприходованной краске.

7 февраля:

ДЕБЕТ 15 КРЕДИТ 60

– 2000 руб. (2360 – 360) – отражены транспортные расходы, связанные с доставкой краски на склад;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 360 руб. – отражен НДС, указанный в счете-фактуре транспортной компании.

Таким образом, учетная цена партии краски составила 11 000 руб., а фактическая себестоимость – 12 000 руб. (10 000 + 2000). Разница между учетной ценой и фактической себестоимостью масляной краски списывается проводкой:

ДЕБЕТ 16 КРЕДИТ 15

– 1000 руб. (12 000 – 11 000) – списано превышение фактической себестоимости масляной краски над ее учетной ценой.

Дебетовое сальдо по счету 16 списывают в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материальные запасы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям или иным способом, определенным в учетной политике организации.

7.1.7. Варианты учета товаров торговыми организациями

В соответствии с пунктом 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать товары, приобретенные для перепродажи, одним из следующих способов:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения) непосредственно на счете 41;
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая наценка»;
- по учетным ценам (с использованием счета 15).

По покупным или учетным ценам товары учитывают организации, которые осуществляют оптовую торговлю. Фирмы, продающие товары в розницу, могут их учитывать как по покупным, так и по продажным ценам.

Для торговых организаций пунктом 13 ПБУ 5/01 предусмотрено специальное положение о формировании покупной стоимости товара. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, можно включать в состав расходов на продажу или в стоимость товара. В соответствии с пунктом 227 Методических указаний по МПЗ выбор организации закрепляется в учетной политике.

В отношении товаров, купленных для перепродажи, следует сказать, что их оценивают исходя из цены покупки. В их стоимость можно включать любые затраты, связанные с их покупкой, в частности, стоимость доставки (статьи 268 и 320 Налогового кодекса РФ). Все остальные затраты, связанные с приобретением и доставкой товара (транспортные, складские и др.), учитываются в составе издержек обращения и распределяются на прямые и косвенные в соответствии со статьей 320 Налогового кодекса РФ.

С целью сближения данных бухгалтерского и налогового учета торговым организациям можно за учетную цену принять цену поставщика, контрактную стоимость по договору. Другие расходы, входящие в фактическую себестоимость товаров, учитываются отдельно. В этом случае покупная стоимость товара на счете 41 совпадет со стоимостью, учитываемой для целей налогообложения.

План счетов определяет, что при ведении бухгалтерского учета поступления товаров, учитываемых на счете 41 «Товары», можно применять счет 15 (аналогично порядку учета соответствующих операций с материалами). Это означает, что фактическая себестоимость товаров собирается по дебету счета 15 (в корреспонденции с соответствующими счетами осуществления расходов, непосредственно связанных с их приобретением), а по кредиту этого счета отражается оприходование фактически поступивших в организацию товаров в соответствии с учетными ценами, принятыми организацией (в корреспонденции с дебетом счета 41).

Разница между учетной ценой и фактической стоимостью товаров, выявленная на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», в конце отчетного месяца списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Отклонения, накопленные на счете 16, списываются на расходы на продажу в дебет счета 90 «Продажи» (или 45 «Товары отгруженные»).

При выборе способа списания отклонений необходимо принимать во внимание условия поставки товаров, объем и периодичность их поступлений в организацию. Возможно применение следующих способов:

- полностью по окончании отчетного периода при незначительных объемах продажи и небольших суммах отклонений;
- путем распределения между всеми проданными и непроданными товарами, независимо от того, к каким объектам учета эти отклонения относятся (как правило, пропорционально стоимости проданных (отгруженных) в отчетном месяце товаров);
- по мере продажи определенной партии товара, когда отклонения выявляются отдельно по каждой партии или по каким-либо отдельным поставкам и списываются пропорционально реализации товаров;
- равномерно в течение определенного периода, например в течение отчетного года, вся сумма отклонений списывается на реализацию.

Метод полного списания отклонений полностью соответствует правилам налогового учета, где все иные расходы, кроме контрактной цены товара, являются косвенными расходами периода.

7.1.8. Плата за загрязнение окружающей среды

Подпункт 7 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ разрешает включать в состав материальных расходов организации плату за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую среду.

Порядок определения такой платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия установлен постановлением Правительства РФ от 28 августа 1992 г. № 632 (далее – Порядок).

Порядок распространяется на предприятия, учреждения, организации, иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих любые виды деятельности на территории Российской Федерации, связанные с природопользованием (далее – природопользователи), и предусматривает взимание платы за следующие виды вредного воздействия на окружающую природную среду:

- выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников;
- сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;
- размещение отходов;
- другие виды вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные и радиационные воздействия и т.п.).

Пунктом 2 Порядка определены два вида базовых нормативов платы:

- 1) за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов;
- 2) за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов).

Базовые нормативы платы устанавливаются по каждому ингредиенту загрязняющего вещества (отхода), виду вредного воздействия с учетом степени их опасности для окружающей природной среды и здоровья населения.

Для отдельных регионов и бассейнов рек устанавливаются коэффициенты к базовым нормативам платы, учитывающие экологические факторы: природно-климатические особенности территорий, значимость природных и социально-культурных объектов.

Дифференцированные ставки платы определяются умножением базовых нормативов платы на коэффициенты, учитывающие экологические факторы.

Плата за загрязнение окружающей природной среды в размерах, не превышающих установленные природопользователю предельно допустимые нормативы выбросов, сбросов загрязняющих веществ, объемы размещения отходов, уровни вредного воздействия, определяется путем умножения соответствующих ставок платы за величину вышеуказанных видов загрязнения и суммирования полученных произведений по видам загрязнения.

Плата за загрязнение окружающей природной среды в пределах установленных лимитов устанавливается путем умножения соответствующих ставок платы на разницу между лимитными и предельно допустимыми выбросами, сбросами загрязняющих веществ, объемами размещения отходов, уровнями вредного воздействия и суммирования полученных произведений по видам загрязнения.

Плата за сверхлимитное загрязнение окружающей природной среды определяется путем умножения соответствующих ставок платы за загрязнение в пределах установленных лимитов на величину превышения фактической массы выбросов, сбросов загрязняющих веществ, объемов размещения отходов уровней вредного воздействия над установленными лимитами, суммирования полученных произведений по видам загрязнения и умножения этих сумм на пятикратный повышающий коэффициент.

В случае отсутствия у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. Плата за загрязнение окружающей природной среды в таких случаях определяется в соответствии с пунктом 5 Порядка.

Пунктом 7 Порядка установлено, что платежи за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, уровни вредного воздействия осуществляются за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а платежи за их превышение – за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя.

Предельные размеры платы за загрязнение окружающей природной среды сверх предельно допустимых нормативов устанавливаются в процентах от прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя, дифференцированно по отдельным отраслям народного хозяйства с учетом их экономических особенностей.

Если вышеуказанные платежи, определенные расчетным путем в соответствии с Порядком, равны или превышают размер прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя, то рассматривается вопрос о приостановке или прекращении деятельности соответствующего предприятия, учреждения, организации.

Перечисление средств осуществляется природопользователями в сроки, устанавливаемые территориальными органами МПР России. По истечении установленных сроков суммы платежей взыскиваются с природопользователей в безакцептном порядке.

Внесение платы за загрязнение окружающей природной среды не освобождает природопользователей от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, а также от возмещения в полном объеме вреда, причиненного окружающей природной среде, здоровью и имуществу граждан, народному хозяйству загрязнением окружающей природной среды, в соответствии с действующим законодательством.

Лимиты на выбросы и сбросы на основе разрешений, действующих только в период проведения мероприятий по охране окружающей среды, внедрения наилучших существующих технологий и (или) реализации других природоохранных проектов, с учетом поэтапного достижения установленных нормативов допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов, могут устанавливаться при невозможности соблюдения нормативов допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов. Об этом сказано в статье 23 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды».

Лимиты на выбросы и сбросы устанавливаются только при наличии планов снижения выбросов и сбросов, согласованных с органами исполнительной власти, осуществляющими государственное управление в области охраны окружающей среды.

Учитывая вышеизложенное, при определении налоговой базы по налогу на прибыль в состав материальных расходов могут включаться только платежи за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов.

Таким образом, в составе расходов можно учесть платежи только в пределах установленных лимитов, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344.

Если у организации отсутствует разрешение на выброс, сброс загрязняющих веществ, размещение отходов, то лимит считается равным нулю и вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. Платежи за сверхлимитное загрязнение окружающей среды в состав расходов не включаются (п. 4 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Такое мнение высказано в письме МНС России от 26 мая 2004 г. № 02-1-16/36.

К такому же выводу приходят и арбитражные суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 января 2006 г. № А33-4367/05-Ф02-6812/05-С1. Организация учла в расходах плату за сверхнормативные выбросы. Установив этот факт, налоговики наложили штраф, рассчитали пени и потребовали уплатить недоимку по налогу на прибыль. Не согласившись с указанным решением, налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании его недействительным.

Судьи рассуждали так. Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ к материальным расходам относятся расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения, в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод. А также платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы.

Пункт 4 статьи 270 Налогового кодекса РФ предусматривает, что при определении налоговой базы не учитываются суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Таким образом, к расходам в целях налогообложения относятся платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду, за исключением платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Необоснованными являются доводы налогоплательщика о том, что платежи за загрязнение окружающей природной среды, произведенные в пределах установленных лимитов, относятся к платежам, аналогичным платежам за загрязнение окружающей среды в пределах допустимых нормативов, и согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Статьей 23 Закона № 7-ФЗ предусмотрено, что нормативы допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов устанавливаются для стационарных, передвижных и иных источников воздействия на окружающую среду субъектами хозяйственной и иной деятельности исходя из нормативов допустимой антропогенной нагрузки на окружающую среду, нормативов качества окружающей среды, а также технологических нормативов.

При невозможности соблюдения нормативов допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов могут устанавливаться лимиты на выбросы и сбросы на основе разрешений, действующих только в период проведения мероприятий по охране окружающей среды, внедрения наилучших существующих технологий и (или) реализации других природоохранных проектов с учетом поэтапного достижения установленных нормативов допустимых выбросов и сбросов веществ и микроорганизмов.

Установление лимитов на выбросы и сбросы допускается только при наличии планов снижения выбросов и сбросов, согласованных с органами исполнительной власти, осуществляющими государственное управление в области охраны окружающей среды.

Таким образом, предельно допустимыми выбросами (сбросами) загрязняющих веществ в природную среду являются выбросы, произведенные в пределах установленных нормативов. При соблюдении лимитов на размещение отходов нормативы качества окружающей среды не обеспечиваются.

То есть плата за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду в пределах установленных лимитов является платой за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и в силу подпункта 7 пункта 1 статьи 254 и пункта 4 статьи 270 Налогового кодекса РФ не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Аналогичные выводы отражены в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа 21 июня 2005 г. № А33-31805/04-С3-Ф02-2741/05-С1, от 15 июня 2005 г. № А33-21929/04-С3-Ф02-2671/05-С1, от 13 января 2006 г. № А33-4367/05-Ф02-6812/05-С1.

7.2. Расходы на оплату труда

Согласно статье 255 Налогового кодекса РФ расходы на оплату труда – это любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда. А также премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Заработная плата учитывается в расходах при расчете налога на прибыль. Однако ряд ограничений предусмотрен и статьей 270 Налогового кодекса РФ. В частности, согласно пункту 24 статьи 270 Налогового кодекса РФ не учитывается в целях налогообложения оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей. В то же время в соответствии с пунктом 25 статьи 270 Налогового кодекса РФ в расходы при расчете налога на прибыль включаются затраты на бесплатное или льготное питание в случае, если это предусмотрено трудовыми договорами (контрактами). А согласно пункту 26 статьи 270 Налогового кодекса уменьшение налогооблагаемой прибыли на оплату проезда работников организации к месту работы и обратно производится в случае, если это предусмотрено трудовыми договорами (контрактами).

Кроме того, к подобным расходам относят суммы, выплаченные работникам, которые не состоят в штате организации и выполняют работы по гражданско-правовым договорам. Однако речь идет только о тех работниках, которые не являются индивидуальными предпринимателями. Что же касается последних, то затраты на оплату их труда следует учитывать в составе прочих производственных расходов. Соответствующая норма закреплена в пункте 41 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Также в затраты на оплату труда включаются расходы по договорам обязательного и добровольного страхования работников (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Размер платежей по указанным видам добровольного страхования для целей налогообложения прибыли нормируется.

Затраты на оплату труда в бухгалтерском учете признаются расходами по обычным видам деятельности (п. п. 5, 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Зарплата, отпускные, компенсации начисляются проводкой по дебету счетов учета затрат (20, 25, 26, 44) и по кредиту счета расчетов по оплате труда (70). Обратите внимание: в отличие от налогового учета в бухгалтерском никаких ограничений не установлено. Следовательно, возникают разницы при формировании бухгалтерской прибыли.

7.2.1. Заработная плата

Статья 129 Трудового кодекса РФ дает различные определения терминов «оплата труда» и «заработная плата». В частности, под оплатой труда понимается система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

При этом заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Системы оплаты труда, размеры окладов и отдельных выплат устанавливаются следующими нормативными документами (ст. 135 Трудового кодекса РФ) в отношении работников:

- организаций, финансируемых из бюджета, – соответствующими законами и иными нормативными правовыми актами;
- организаций со смешанным финансированием (бюджетное финансирование и доходы от предпринимательской деятельности) – законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций;
- других организаций – коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций, трудовыми договорами.

В настоящее время достаточно широкое применение в хозяйственной деятельности организаций нашли повременная, сдельная и комиссионная системы оплаты труда.

При повременной (тарифной) оплате труда заработок работника определяется исходя из фактически отработанного им времени и тарифной ставки (оклада). Под тарифной ставкой понимается размер вознаграждения за труд определенной сложности, произведенный в единицу времени (час, день, месяц).

Согласно статье 129 Трудового кодекса РФ, тарифная система оплаты труда — это совокупность нормативов, позволяющих дифференцировать заработную плату работников различных категорий.

Тарифная сетка — совокупность тарифных разрядов (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и квалификационных характеристик работников с помощью тарифных коэффициентов.

Тарифные коэффициенты Единой тарифной сетки утверждены постановлением Правительства РФ от 6 ноября 2001 года № 775 «О повышении тарифных ставок (окладов) Единой тарифной сетки по оплате труда работников организаций бюджетной сферы».

Основными разновидностями повременной оплаты труда являются простая повременная и повременно-премиальная оплаты труда.

При простой повременной системе оплаты труда за основу расчета размера оплаты труда работника берутся тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию организации и количество отработанного работником времени. Если в течение месяца работник отработал все рабочие дни, то размер его заработка будет соответствовать его должностному окладу, если же отработано не все рабочее время, то оплата труда будет начислена лишь за фактически отработанное время.

Повременная система оплаты труда, как правило, применяется при оплате труда руководящего персонала организации, работников вспомогательных и обслуживающих производств, а также лиц, работающих по совместительству.

В целях бухгалтерского учета зарплата признается расходами по обычным видам деятельности (п. п. 5, 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). В налоговом учете она учитывается в расходах на основании статьи 255 Налогового кодекса РФ. Но тут есть свои нюансы. О них мы поговорим чуть позже.

При сдельной оплате труда заработок начисляется работнику по конечным результатам его труда, что стимулирует работников к повышению производительности труда. Кроме того, при такой системе оплаты труда отпадает необходимость контроля целесообразности использования работниками рабочего времени, поскольку каждый работник, как и работодатель, заинтересован в производстве большего количества продукции.

В основу расчета при сдельной оплате труда берется сдельная расценка, которая представляет собой размер вознаграждения, подлежащего выплате работнику за изготовление им единицы продукции или выполнение определенной операции.

В зависимости от способа расчета заработка сдельная система оплаты труда подразделяется на прямую сдельную, сдельно-прогрессивную, косвенную сдельную, аккордную.

При прямой сдельной системе оплаты труда вознаграждение работнику начисляется за фактически выполненную работу (изготовленную продукцию) по установленным сдельным расценкам. То есть зарплата определяется путем умножения сдельной расценки на количество произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).



ПРИМЕР В организации установлена прямая сдельная оплата труда. В октябре работник изготовил за месяц 500 единиц продукции. Сдельная расценка за единицу продукции — 17 рублей. Следовательно, размер заработка сотрудника за октябрь составил:

$$500 \text{ ед.} \times 17 \text{ руб./ед.} = 8500 \text{ руб.}$$

При сдельно-прогрессивной системе оплаты труда заработок работника за изготовление продукции в пределах установленной нормы определяется по установленным сдельным расценкам, а за изготовление продукции сверх нормы — по более высоким расценкам.

Обязательным условием для работника в этом случае является обеспечение какого-то исходного уровня выработки, называемого нормой.

Заметьте: сдельные расценки могут повышаться постепенно в зависимости от уровня перевыполнения норм в соответствии с принятой на предприятии шкалой расценок.



ПРИМЕР Воспользуемся условиями предыдущего примера. Однако предположим, что в организации установлена сдельно-прогрессивная оплата труда.

Итак, работник изготовил за месяц 500 единиц продукции.

Сдельная расценка за единицу продукции: до 300 единиц – 17 рублей, от 300 до 400 единиц – 19 рублей, свыше 400 единиц – 21 рубль. Расчет заработной платы работника за месяц производится в следующем порядке:

$$300 \text{ ед.} \times 17 \text{ руб./ед.} + 100 \text{ ед.} \times 19 \text{ руб./ед.} + 100 \text{ ед.} \times 21 \text{ руб./ед.} = 9100 \text{ руб.}$$

При сдельно-премиальной системе рабочим дополнительно начисляется премия по показателям, установленным Положением о премировании (качество работы, срочность ее выполнения, отсутствие жалоб со стороны клиентов и т. п.). Размер премии устанавливается в процентах от сдельного заработка.

Таким образом, заработная плата работника складывается из сдельного заработка, исчисляемого исходя из расценок и количества произведенной продукции, и премии.



ПРИМЕР Используем условия двух предыдущих примеров. При этом предположим, что организация применяет сдельно-премиальную систему оплаты труда. Допустим, Положением о премировании предусмотрена 20-процентная премия за выполнение нормы. Норма выработки составляет 500 единиц.

Зарплата сотрудника в данном случае составит:

$$500 \text{ ед.} \times 17 \text{ руб./ед.} = 8500 \text{ руб.}$$

Премия:

$$8500 \text{ руб.} \times 20\% = 1700 \text{ руб.}$$

Общий заработок сотрудника составил 10 200 руб. (8500 руб. + 1700 руб.).

Косвенная сдельная система оплаты труда, как правило, применяется для работников, выполняющих вспомогательные работы при обслуживании основного производства. Данная система основана на том, что размер заработной платы вспомогательного рабочего определяется в процентах от заработка обслуживаемых им основных производственных рабочих.



ПРИМЕР Работнику, занятому на вспомогательных работах, начисляется 60 процентов от заработка работников основного производства. Если заработок работников основного производства за месяц составил 10 000 руб., то работнику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 6000 руб. (10 000 руб. $\times$ 60%).

Аккордная система оплаты труда предполагает, что для работника (бригады работников) размер вознаграждения устанавливается за комплекс работ, а не за конкретную производственную операцию.



ПРИМЕР Работник цеха занимается сборкой изделия, которое состоит из трех деталей, изготавливаемых также данным работником. Расценка за изготовление одного изделия – 200 руб. В течение месяца работник изготовил 180 деталей, но собрал только 50 изделий. Размер его заработка будет определяться, исходя из количества собранных изделий и установленной сдельной расценки за единицу изделия. Он составит 10 000 руб. (200 руб./изд. $\times$ 50 изд.).

В зависимости от способа организации труда сдельная оплата труда подразделяется на индивидуальную и коллективную (бригадную).

При индивидуальной сдельной оплате труда вознаграждение работника за его труд целиком зависит от количества произведенной в индивидуальном порядке продукции, ее качества и сдельной расценки.

При коллективной (бригадной) сдельной оплате труда заработок всей бригады определяется с учетом фактически выполненной работы и ее расценки, а оплата труда каждого работника бригады (коллектива) зависит от объема произведенной всей бригадой продукции и от количества и качества его труда в общем объеме работ.

В статье 112 Трудового кодекса РФ сказано, что сдельщикам за нерабочие праздничные дни, в которые они не привлекались к работе, выплачивается дополнительное вознаграждение. Размер и порядок выплаты указанного вознаграждения определяются коллективным договором, соглашениями, локальным нормативным актом, принимаемым с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации, трудовым договором. Суммы расходов на выплату дополнительного вознаграждения за нерабочие праздничные дни относятся к расходам на оплату труда в полном размере.

В настоящее время **оплата труда на комиссионной основе** широко применяется в организациях, оказывающих услуги населению, осуществляющих торговые операции, для работников отделов сбыта, внешнеэкономической службы организации, рекламных агентов. Заработок работника за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей определяется при этом в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи продукции.



ПРИМЕР *Заработок работника, занимающегося продажей косметических средств, установлен по соглашению сторон (работника и администрации организации) в размере 10% от фактического объема реализованной продукции. Если в течение месяца работник реализовал продукции на сумму 100 000 руб., то размер его заработка за месяц составит 10 000 руб. (100 000 руб. × 10%).*

Существует множество разновидностей комиссионной формы оплаты труда, увязывающих оплату труда работников с результативностью их деятельности. Выбор конкретного метода зависит от того, какие цели преследует организация, а также от особенностей реализуемого товара, специфики рынка и других факторов.

Например, если организация стремится к максимальному увеличению общего объема продаж, то, как правило, устанавливаются комиссионные в виде фиксированного процента от объема реализации.

Если организация имеет несколько видов продукции и заинтересована в усиленном продвижении одного из них, то она может устанавливать более высокий комиссионный процент для этого вида изделий.

Если организация стремится увеличить загрузку производственных мощностей, то необходимо ориентировать работников на реализацию максимального количества единиц продукции, для чего может быть установлена фиксированная денежная сумма за каждую проданную единицу продукции.

Для обеспечения стабильной работы всей организации оплата труда сотрудников отдела реализации может производиться в виде фиксированного процента от базовой заработной платы при выполнении плана.

Зарплата как способ сэкономить на налоге на прибыль

Как ни странно это звучит, увеличение официальной зарплаты только уменьшает налоговую нагрузку компании. Дело в том, что Налоговый кодекс РФ позволяет совершенно на законных основаниях оптимизировать налоговую нагрузку.

Во-первых, при росте «белой» зарплаты сотрудников увеличиваются собственно расходы на оплату труда (п. 1 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Кроме того, чем больше начисленная заработная плата, ЕСН и взносы в ПФР, тем меньше обязательства по налогу на прибыль. Ведь на сумму этих платежей увеличиваются прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Во-вторых, с ростом зарплаты увеличиваются отчисления в резерв на предстоящую оплату отпусков (п. 24 ст. 255, ст. 324.1 Налогового кодекса РФ). Напомним: процент отчислений в резерв равен отношению предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к сумме расходов на оплату труда за тот же период.

В-третьих, увеличится размер среднего заработка, который влияет на сумму расходов на оплату труда. Скажем, при выплате больничных и отпускных, а также компенсации за неиспользованный отпуск (пункты 7 и 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ).

В-четвертых, возрастет размер выплат, которые можно учесть при расчете налога на прибыль: по договорам добровольного пенсионного страхования, добровольного медицинского страхования, а также по договорам с негосударственными пенсионными фондами (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Напомним: норматив для пенсионных взносов составляет 12% от суммы оплаты труда, а по договорам медицинского страхования 3% от суммы зарплаты.

В-пятых, возрастет и лимит списания представительских расходов (п. 2 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Дело в том, что такие расходы можно учесть при расчете налога на прибыль не в полной сумме, а только в пределах норматива. Он составляет 4 процента от расходов на оплату труда за отчетный (налоговый) период.

7.2.2. Премии

Премии, которые перечислены в статье 255 Налогового кодекса РФ, учитываются при налогообложении прибыли. Правда, из этого правила есть исключение – выплаты, указанные в статье 270 Налогового кодекса РФ.

Премии за результаты работы

В пункте 2 статьи 255 Налогового кодекса РФ поименованы начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели. Причем указанный перечень является открытым. Но все перечисленные там выплаты носят стимулирующий характер, а сами премии должны выплачиваться за производственные результаты. Это значит, что в расходах учитываются только те премии, выплата которых зависит от того, как сотрудник выполнил свою работу. Об этом же говорит и письмо Минфина России от 23 ноября 2004 г. № 03-03-01-04/1-140.

Есть еще один нюанс. Многие бухгалтеры полагают, что если включить указанную премию в расходы, то социальный налог нужно начислить, а если не включить, то налога не будет. Ведь единым социальным налогом облагаются любые выплаты и вознаграждения, которые начислены работникам по трудовым договорам (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Однако в пункте 3 этой статьи сказано, что те же выплаты и вознаграждения не облагаются ЕСН, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Чиновники в данной ситуации настаивают, что если выплаты перечислены в статье 255 Налогового кодекса РФ как уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, то организация обязана отнести их на расходы. И соответственно, с таких выплат необходимо начислить ЕСН.

Надо сказать, что с чиновниками согласны и суды. Скажем в пункте 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога (приведен в информационном письме Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106), по данной проблеме сказано следующее.

Рассматривая дела, касающиеся правильности определения налоговой базы по единому социальному налогу, необходимо иметь в виду, что пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа о доначислении единого социального налога.

В налоговом периоде общество при выполнении работ, обусловленных трудовым договором, выплачивало своим работникам премии за производственные результаты.

Данные выплаты согласно пункту 2 статьи 255 Налогового кодекса отнесены к расходам на оплату труда, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Вместо уменьшения на эти расходы налоговой базы по налогу на прибыль уменьшило на их сумму налоговую базу по единому социальному налогу, полагая, что пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ предоставляет ему право такого выбора.

Налоговым органом по результатам камеральной налоговой проверки общества вынесено решение о доначислении единого социального налога.

По мнению налогового органа, налогоплательщик при применении нормы, предусмотренной пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ, не имеет права выбора, по какому налогу ему уменьшать налоговую базу. Суд отказал в удовлетворении заявленного требования, согласившись с позицией налогового органа. При этом суд указал: норма, установленная пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ, имеет в виду, что при наличии соответствующих норм в главе 25 Налогового кодекса РФ налогоплательщик не имеет права исключать суммы, отнесенные законом к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, из налоговой базы по ЕСН.

Однако есть примеры из арбитражной практики, которые были вынесены уже после того, как ВАС высказал свою позицию по данному вопросу. Скажем, ФАС Московского округа в постановлении от 31 мая 2006 г. по делу № КА-А40/4578-06 указал следующее. В статьях 236 и 255 Налогового кодекса РФ взаимосвязь между начислением ЕСН и конкретным видом выплаты в пользу работника не установлена. При определении налогооблагаемой базы по ЕСН законодатель установил зависимость, в соответствии с которой, если налогоплательщик не отнес произведенные им выплаты на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (даже если он имел такое право), то выплаты не включаются в налогооблагаемую базу по ЕСН. При рассмотрении вопроса о необходимости начисления ЕСН правовое значение имеет источник выплаты данных средств в текущем отчетном (налоговом периоде). Следовательно, налогоплательщик имеет полное право не включать выплаченные по результатам работы за год поощрения в состав расходов при расчете налога на прибыль. И значит, не начислять на сумму таких премий социалог в соответствии с пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ.

А вот судьи ФАС Северо-Западного с столичными коллегами не согласны. Так в постановлении от 23 июня 2006 г. по делу № А66-11110/2005 вердикт был таков: ИФНС сделала обоснованный вывод о неправомерном не включении обществом в базу, облагаемую ЕСН, сумм вознаграждения, выплаченных работникам общества по итогам работы за год, поскольку данные выплаты были предусмотрены коллективным договором, в связи с чем являются расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль, а следовательно, должны облагаться ЕСН.

Как видите, предугадать, какую сторону займет в данном случае суд, достаточно сложно. Тем более что и ВАС придерживается мнения чиновников (об этом мы писали выше). Поэтому если вы не хотите судиться с налоговыми, проще такую премию не включать в расходы при расчете налога на прибыль и не платить ЕСН. В этом случае премию можно оформить как материальную помощь или как выплату, не связанную с результатами труда. Такие начисления не включаются в расходы на основании статьи 270 Налогового кодекса РФ, а потому платить социальный налог не нужно. Правда, этот способ выгоден только в том случае, когда фирма работает с убытком. Если же фирма получает прибыль, лучше воспользоваться другим вариантом.

Если выплата премий носит поощрительный и стимулирующий характер, они подлежат включению в состав расходов по оплате труда (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17 марта 2006 г. № А82-5132/2005-15). Как установлено судом и следует из материалов дела, основным видом деятельности организации является изготовление и сбыт полиграфической продукции. Премирование работников, занятых в других сферах деятельности организации (столовая, обслуживание канализационно-насосной станции, вспомогательный персонал), возможно только в случае выпуска и реализации определенного количества печатной продукции. Выплата премий носит поощрительный и стимулирующий характер, является правом директора организации и осуществляется по его распоряжению. Следовательно, расходы в виде премий за производственные результаты вызваны производственной необходимостью, то есть экономически обоснованы. Таким образом, организация правомерно отнесла произведенные ей расходы к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 17 марта 2006 г. № А82-5132/2005-15 пришел к выводу, что премии направлены на улучшение качества работы, выполняемой работником, что в свою очередь влечет повышение производительности, увеличения объема продаж, повышение конкурентоспособности и т.д. Таким образом, поощрения правомерно включены в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Аналогичные выводы отражены в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 15 сентября 2005 г. № А82-7994/2004-27.

Премии, установленные в трудовых (коллективных) договорах

Чтобы учесть премию при расчете налога на прибыль, нужно уделить особое внимание оформлению бумаг и, прежде всего, формулировкам трудового договора. Подход чиновников прост: если в этом документе не прописана та или иная выплата, то она не является оплатой труда. Если же выплаченная премия в трудовом договоре указана, то проблем с признанием расходов не будет.

Обратите внимание: приводить полный перечень премий в трудовом договоре необязательно, можно обойтись ссылкой на положение о премировании или на коллективный договор. А уже в одном из этих документов подробно расписать, какие выплаты и за какие результаты полагаются работникам.

Согласен с такой точкой зрения и Минфин России. В письме от 22 августа 2006 г. № 03-03-05/17 специалисты главного финансового ведомства указывали следующее.

В соответствии со статьей 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса РФ).

Статьей 255 Налогового кодекса РФ установлено, что в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда. А также премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Пунктом 2 указанной статьи к расходам на оплату труда в целях главы 25 Налогового кодекса РФ отнесены, в частности, начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели. Вместе с тем пунктом 21 статьи 270 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, несмотря на то, что в состав расходов на оплату труда включаются предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами премии, в составе расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, могут быть учтены только расходы на те виды премий, которые указаны в трудовых договорах с соответствующими работниками.

Согласно статье 191 Трудового кодекса РФ работодатель поощряет работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности (объявляет благодарность, выдает премию, награждает ценным подарком, почетной грамотой, представляет к званию лучшего по профессии). А статьей 144 Трудового кодекса РФ предусмотрено, что работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников. Указанные системы могут устанавливаться также коллективным договором. Из указанных норм трудового законодательства следует, что система премирования может быть установлена работодателем самостоятельно как в рамках, так и вне рамок коллективного договора.

Учитывая изложенное, если в организации утверждено Положение о премировании работников, а в трудовых и (или) коллективных договорах дается отсылка на это Положение, то, по нашему мнению, организация вправе отразить в составе расходов на оплату труда, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, премии работникам.

Обратите внимание: указание какой-либо премии в локальном документе организации позволит избежать проблем с учетом таких расходов. Скажем, налоговики считают, что премии работникам к праздничным дням, установленным статьей 112 Трудового кодекса РФ, не могут включаться в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Дескать, не выполняется условие экономической обоснованности расходов. Также премия в данном случае не является выплаченной за производственные результаты, и налогоплательщик не вправе ее включить в состав расходов на оплату труда в соответствии с пунктом 2 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

Однако арбитражная практика в данном случае в пользу налогоплательщика. Так, ФАС Поволжского округа в постановлении от 7 сентября 2004 г. № А65-20830/03-СА1-32 сделал вывод, что налогоплательщик имеет право включить в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, премии работникам к знаменательным

датам (1 мая и 9 мая). При этом судьи пришли к выводу, что выплата премий к знаменательным датам предусматривалась трудовыми договорами и Положением о материальном стимулировании работников. Следовательно, они охватываются понятием «оплата труда», установленным пунктом 25 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

7.2.3. Доплаты

За работу в сверхурочное время

Сверхурочная работа производится по инициативе работодателя. Заметьте: ни при каких обстоятельствах не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин и работников в возрасте до 18 лет. Федеральным законом могут быть предусмотрены и другие категории работников, которых работодатель не имеет права привлекать к сверхурочным работам. Например, это касается работников в период действия ученического договора (ст. 203 Трудового договора РФ) или лиц с активной формой туберкулеза. Кроме того, по действующему законодательству нельзя привлекать к сверхурочной работе тех, кто занят на производстве особо вредных веществ, на работах с радиоактивными веществами и источниками ионизирующих излучений, на виброопасных работах.

Допускается привлечение к сверхурочным работам инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до трех лет, но только с их письменного согласия и при условии, что такие работы не запрещены им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом инвалиды и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Сверхурочная работа подлежит оплате в повышенном размере. Стороны трудовых отношений могут установить конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу коллективным или трудовым договором. Условия, предусмотренные коллективным и трудовыми договорами, устанавливающими размеры оплаты сверхурочной работы, не могут ухудшать положение работников и снижать уровень их прав и гарантий, определенных трудовым законодательством (ст. 9 Трудового кодекса РФ).

Статьей 152 Трудового кодекса РФ установлены следующие гарантии оплаты сверхурочной работы. Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере.

Данная статья Трудового кодекса РФ не устанавливает четкого порядка определения полуторного и двойного размера оплаты сверхурочной работы при различных системах оплаты труда.

При оплате сверхурочных работ следует руководствоваться следующими правилами расчета:

- сдельщикам – первые два часа не менее чем по полуторным сдельным расценкам, последующие часы – не менее чем по двойным сдельным расценкам;

- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, – в размере полуторной часовой ставки за первые два часа и двойной ставки за последующие часы (если более высокие размеры оплаты не установлены трудовым или коллективным договором, соглашением, локальными нормативными актами работодателя);

- работникам, получающим месячный оклад, – в размере полуторной часовой ставки сверх оклада за первые два часа и двойной часовой ставки за последующие часы (если более высокие размеры оплаты не установлены трудовым или коллективным договором, соглашением, локальными нормативными актами работодателя).

При оплате сверхурочных работ работникам, труд которых оплачивается по дневным тарифным ставкам или которые получают месячный оклад, необходимо рассчитать часовую тарифную ставку.

Часовая ставка работника, труд которого оплачивается по дневным тарифным ставкам, определяется путем деления дневной тарифной ставки на количество часов ежедневной работы (смены).

Часовая ставка работника, получающего месячный оклад, на практике определяется двумя способами:

- путем деления месячного оклада на нормальное количество рабочих часов в данном месяце;
- путем деления месячного оклада на среднемесячное количество часов в календарном году, которое определяется делением нормального количества рабочих часов в году на 12 месяцев.

В данном случае необходимо применять часовую ставку, исчисленную исходя из нормального количества рабочих часов в соответствующем месяце, поскольку заработная плата, в которую включаются и соответствующие доплаты за сверхурочную работу, определяется по итогам каждого календарного месяца.

Если конкретному работнику установлена сокращенная рабочая неделя или неполное рабочее время, это необходимо учитывать при определении часовой ставки данного работника.

Следует иметь в виду, что нарушение работодателем правил привлечения работников к сверхурочным работам не лишает работников права требовать повышенной оплаты времени, фактически отработанного сверхурочно. Нарушение трудового законодательства одной стороной трудовых отношений не может влиять на осуществление трудовых прав другой.

Согласно пункту 3 статьи 255 Налогового кодекса РФ, для целей налогообложения прибыли в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, учитывают начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к окладам за сверхурочную работу, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Надбавка за сверхурочную работу, которая выплачена в пределах норм, установленных Трудовым кодексом РФ и утвержденных трудовым договором, относится к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль. Такие же разъяснения содержатся в письме Минфина России от 2 февраля 2006 г. № 03-03-04/4/22.



ПРИМЕР График работы работника – пятидневная рабочая неделя с двумя выходными днями. Тарифная ставка в месяц составляет 10 000 руб.

При месячной норме рабочего времени 160 часов в один из дней отработано 12 час. Всего за месяц отработано 164 часа.

Заработная плата в месяц:

– тарифная ставка – 10 000 руб.;

– доплата за сверхурочную работу:

в полуторном размере – 187,5 руб. ($10\,000 \text{ руб.} : 160 \text{ час.} \times 2 \text{ час.} \times 1,5$);

в двойном размере – 250 руб. ($10\,000 \text{ руб.} : 160 \text{ час.} \times (4 \text{ час.} - 2 \text{ час.}) \times 2$).

Всего заработная плата за месяц: 10 437,5 руб. ($10\,000 \text{ руб.} + 187,5 \text{ руб.} + 250 \text{ руб.}$).

За работу в вечернюю и ночную смены

Статьей 154 Трудового кодекса РФ установлено, что каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами. А конкретные размеры повышения устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников, коллективным или трудовым договором.

Какое же время считается ночным? Ответ на этот вопрос содержится в статье 96 Трудового кодекса РФ. В частности, там сказано, что это время с 22 до 6 часов. Продолжительность работы в ночное время сокращается на один час. Но тем работникам, которым и так установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, и тем, кто специально принят для работы в ночное время, если иное не предусмотрено коллективным договором, сокращать продолжительность работы не нужно. При многосменном режиме работы вечерней является смена, непосредственно предшествующая ночной.

Продолжительность работы ночью уравнивается с продолжительностью работы днем в тех случаях, когда это необходимо по условиям труда, а также на сменных работах при шестидневной рабочей неделе с одним выходным днем. Список таких работ может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом.

К ночным работам не допускаются:

- беременные женщины;
- работники, не достигшие возраста 18 лет (кроме участвующих в создании или исполнении художественных произведений);
- женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет;
- инвалиды и работники, имеющие детей-инвалидов, а также работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением;

— матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до пяти лет, а также опекуны детей указанного возраста могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и только при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом работодатель должен в письменной форме ознакомить указанных работников со своим правом отказать от работы в ночное время.

Однако для творческих работников организаций кинематографии, теле- и видеосъемочных коллективов, театров, театральных и концертных организаций, цирков, средств массовой информации и профессиональных спортсменов в соответствии с перечнями категорий этих работников, утверждаемыми Правительством РФ, порядок работы в ночное время может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом либо соглашением сторон трудового договора. Правда, соответствующего перечня пока не принято.

Доплата за работу в вечернее время согласно пункту 3 статьи 255 Налогового кодекса РФ, учитывается при исчислении налоговой базы по прибыли. Правда, в этом пункте сказано, что в целях налогообложения прибыли учитываются доплаты, производимые в соответствии с законодательством.

Однако фирма может и по своему усмотрению выплачивать работникам надбавки за работу в вечернее время. Если такие надбавки прописаны в трудовом договоре, то их можно учитывать в расходах при исчислении налогооблагаемой прибыли в составе затрат по оплате труда. Такое мнение высказал Минфин России в Письме от 3 августа 2005 г. № 03-03-04/1/29.



ПРИМЕР Организация в соответствии с условиями трудового договора производит доплату работникам за работу в ночную смену. Коллективным договором установлена 30%-ная доплата за работу в ночную смену, которая продолжается 10 часов: с 22 до 8 часов.

Должностной оклад работника 7000 руб. в месяц. Графиком сменности, являющимся приложением к коллективному договору, установлено, что данный работник каждую нечетную неделю работает 4 дня в ночную смену при сохранении 40-часовой рабочей недели за счет предоставления трех выходных дней. В соответствии с табелем учета рабочего времени данный работник отработал в июле 2006 года 8 ночных смен.

Согласно статье 154 Трудового кодекса РФ, каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами. Конкретные размеры повышения устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников, коллективным договором, трудовым договором.

Доплата работнику за работу в ночное время, рассчитанная исходя из условий коллективного договора, составляет 1000 руб. ($7000 \text{ руб.} : 168 \text{ ч.} \times 30\% \times 10 \text{ ч.} \times 8 \text{ дн.}$, где 168 ч. — количество рабочих часов за октябрь 2004 года). Следовательно, заработная плата работника за октябрь составит 8000 руб. ($7000 \text{ руб.} + 1000 \text{ руб.}$).

Что касается сумм доплаты за работу в ночное время, то в целях налогообложения прибыли они относятся к расходам на оплату труда только в части, производимой в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Статьей 96 Трудового кодекса РФ установлено, что ночным признается время

с 22 до 6 часов. Следовательно, сумма доплаты за работу в ночное время в соответствии с данной нормой должна составлять в рассматриваемой ситуации 800 руб. ($7000 \text{ руб.} : 168 \text{ ч.} \times 30\% \times 8 \text{ ч.} \times 8 \text{ дн.}$). Доплата работнику за работу с 6 до 8 часов в сумме 200 руб. ($1000 \text{ руб.} - 800 \text{ руб.}$) установлена трудовым договором сверх нормы, предписанной трудовым законодательством. Однако поскольку она установлена в соглашении между сотрудником и работодателем, ее также можно включить в расходы при расчете налога на прибыль. Основание все тот же пункт 3 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

За работу в праздничные и выходные дни

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни, как правило, запрещается. Однако нельзя вызывать на работу в эти дни только инвалидов и женщин, у которых есть дети в возрасте до трех лет, если такая работа запре-

щена им по медицинским показаниям. Привлечение остальных категорий работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается при соблюдении процедуры, установленной статьей 113 Трудового кодекса РФ.

В соответствии с этой статьей без согласия сотрудника привлечение к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается для следующих целей:

- предотвращение производственной аварии, катастрофы, устранение последствий производственной аварии, катастрофы либо стихийного бедствия;
- предотвращение несчастных случаев, уничтожения или порчи имущества;
- выполнение заранее непредвиденных работ, от срочного выполнения которых зависит в дальнейшем нормальная работа организации в целом или ее отдельных подразделений.

В других случаях привлечение к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации (если таковой имеется).

Труд в выходные и нерабочие праздничные дни оплачивается в повышенном размере.

В соответствии со статьей 153 Трудового кодекса РФ работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам – не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, – в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;
- в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

Обратите внимание: по желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Статьей 149 Трудового кодекса РФ предусмотрено право сторон трудовых отношений устанавливать конкретные размеры оплаты труда в выходной или нерабочий праздничный день. Условия оплаты труда в выходной или нерабочий праздничный день, установленные трудовым договором, коллективным договором или соглашением, не могут ухудшать положение работника по сравнению с действующим законодательством РФ.

Зарплата за работу в выходные и праздничные дни также включается в расходы при расчете налога на прибыль на основании пункта 3 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

Причем учесть можно и ту доплату, которая выплачена сверх норм. Скажем, если коллективным договором предусмотрена доплата за работу в выходные и праздники в двойном размере независимо от месячной нормы рабочего времени. Такую точку зрения разделяет и Минфин России (см., например, письмо от 4 марта 2005 г. № 03-03-01-04/1/88).



ПРИМЕР Работнику выплачивается заработная плата в размере оклада, установленного штатным расписанием в сумме 10 000 руб. В июне месячная норма рабочего времени работником отработана полностью. Кроме того, работник в связи с производственной необходимостью выходил на работу в выходные дни (3, 17 и 24 июня), а также в праздничный день (12 июня). Трудовым договором установлена оплата за работу в выходные и праздничные дни в двукратном размере. На основании распоряжения руководителя оплата работнику за работу в выходные, праздничные дни и за сверхурочное время произведена в тройном размере. Правилами внутреннего распорядка установлен режим рабочего времени по организации по пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями.

На июнь согласно производственному календарю при пятидневной рабочей неделе выпадает 21 рабочий день, или 167 часов рабочего времени. При окладе 10 000 руб. среднедневной заработок составил в июне 476,19 руб. (10 000 руб. : 21 дн.), среднечасовой – 59,88 руб. (10 000 руб. : 167 ч.). По нор-

ме за дополнительное время работы в выходные дни и в праздничный день начислено 3809,52 руб. ((3 дн. + 1 дн.) × 476,19 руб./дн. × 2). Сверх нормы по распоряжению руководителя начислено 1904,76 руб. ((3 дн. + 1 дн.) × 476,19). Итого за июнь начислено 15 714,28 руб. (10 000 + 3809,52 + 1904,76).

Выплаты за работу по совместительству

В соответствии со статьей 282 Трудового кодекса РФ совместительством является выполнение работником другой регулярной оплачиваемой работы на условиях трудового договора в свободное от основной работы время.

Работа по совместительству может выполняться работником как по месту его основной работы (внутреннее совместительство), так и в других организациях (внешнее совместительство).

Совместительством является и работа за пределами нормальной продолжительности рабочего времени, если она производится по инициативе работника. По заявлению работника работодатель имеет право разрешить ему работу по другому трудовому договору в этой же организации по иной профессии, специальности или должности за пределами нормальной продолжительности рабочего времени в порядке внутреннего совместительства (ст. 98 Трудового кодекса РФ).

Внутреннее совместительство не разрешается в случаях, когда установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, за исключением случаев, предусмотренных Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами.

Согласно все той же статье 98 Трудового кодекса РФ работник имеет право заключить трудовой договор с другим работодателем для работы на условиях внешнего совместительства, если иное не предусмотрено Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами.

При этом заключение трудовых договоров о работе по совместительству допускается с неограниченным числом работодателей, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Согласно статье 276 Трудового кодекса РФ руководитель организации может занимать оплачиваемые должности в других организациях только с разрешения уполномоченного органа юридического лица либо собственника имущества организации, либо уполномоченного собственником лица (органа). Этому соответствует и норма, установленная пунктом 3 статьи 69 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»: совмещение лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества (директором, генеральным директором), и членами коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции) должностей в органах управления других организаций допускается только с согласия совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Не допускается совместительство:

- руководителей органов внутренних дел, подразделений, предприятий, учреждений и организаций системы Министерства внутренних дел РФ и их заместителей (за исключением творческой, научной и преподавательской деятельности);

- при подчиненности или подконтрольности должностей по основной и совмещаемой службе (работе).

При этом не считается совместительством:

- литературная работа, в том числе работа по редактированию отдельных произведений, оплачиваемая из фонда авторского гонорара;

- работа консультантами в медицинских учреждениях в объеме не более 12 часов в месяц с разовой оплатой труда;

- техническая, медицинская, бухгалтерская и другая экспертиза с разовой оплатой труда;

- выполнение сотрудниками органов внутренних дел преподавательской работы в объеме не более 240 часов в год;

- руководство адъюнктами в научно-исследовательских учреждениях и учебных заведениях Министерства внутренних дел РФ сотрудниками, не состоящими в штате этих учреждений и учебных заведений, с оплатой их труда из расчета 50 часов в год за руководство каждым адъюнктом при соблюдении нормы (до пяти адъюнктов на одного научного руководителя).

Особенности работы по совместительству для отдельных категорий работников (педагогических, медицинских и фармацевтических работников, работников культуры) определяются в порядке, установленном Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений (ст. 282 Трудового кодекса РФ).

При приеме на работу по совместительству в другую организацию работник обязан предъявить работодателю (ст. 283 Трудового кодекса РФ):

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;
- диплом или иной документ об образовании или профессиональной подготовке либо их надлежаще заверенные копии, если работника принимают на работу, требующую специальных знаний;
- справку о характере и условиях труда по основному месту работы, если работника принимают на тяжелую работу, работу с вредными и (или) опасными условиями труда.

Кроме того, лицо, поступающее на работу по совместительству, должно представить (ст. 65 Трудового кодекса РФ):

- страховое свидетельство государственного пенсионного страхования;
- документы воинского учета – для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу.

Напоминаем также, что запрещается требовать от лица, поступающего на работу, документы помимо предусмотренных Трудовым кодексом РФ, иными федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ (ст. 65 Трудового кодекса РФ).

Принимаемые на работу по совместительству лица трудовую книжку не предъявляют. По желанию работника сведения о работе по совместительству вносятся в трудовую книжку по месту основной работы на основании документа, подтверждающего работу по совместительству (ст. 66 Трудового кодекса РФ).

Трудовой договор с работником-совместителем заключается в общеустановленном порядке. Трудовой договор заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах, каждый из которых подписывается сторонами. Один экземпляр трудового договора передается работнику, другой хранится у работодателя.

Согласно статье 282 Трудового кодекса РФ, в трудовом договоре обязательно указывается, что работа является совместительством. В соответствии со статьей 59 Трудового кодекса РФ с лицами, работающими в данной организации по совместительству, может (но не должен) заключаться срочный трудовой договор. Инициатором заключения трудового договора на определенный срок может выступать как работодатель, так и работник.

Продолжительность рабочего времени, устанавливаемого работодателем для лиц, работающих по совместительству, не может превышать четырех часов в день и 16 часов в неделю (ст. 284 Трудового кодекса РФ).

Оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором.

При установлении лицам, работающим по совместительству с повременной оплатой труда, нормированных заданий оплата труда производится по конечным результатам за фактически выполненный объем работ (ст. 285 Трудового кодекса РФ).

В соответствии со статьей 133 Трудового кодекса РФ месячная заработная плата работника, отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже установленного федеральным законом МРОТ. С 1 мая 2006 года – 1100 рублей в месяц (с 2007 года предполагается 2000 руб.). Поскольку максимальная продолжительность рабочего времени работников-совместителей меньше, чем общеустановленная норма (40 часов в неделю), установленный минимальный размер оплаты труда для них не применяется.

Лицам, работающим по совместительству в местностях, где установлены районные коэффициенты и надбавки к заработной плате, оплата труда производится с учетом этих коэффициентов и надбавок (ст. 285 Трудового кодекса РФ). Порядок установления других доплат и надбавок работникам-совместителям определяется действующим законодательством (в отношении некоторых категорий работников), коллективными или трудовыми договорами.

Организация, использующая труд совместителей, имеет право учитывать для целей определения налоговой базы расходы на оплату труда таких работников только за фактически отработанное время. В данном случае такие затраты включают в расходы на основании статьи 255 Налогового кодекса РФ. Надо сказать, что похожую точку зрения высказывали и налоговики (Письмо УМНС по г. Москве от 6 сентября 2002 г. № 26-12/41802).

Совместительство и совмещение – это две разные формы трудовых отношений. Внутреннее совместительство и совмещение профессий (должностей) очень схожи между собой, что приводит к сложностям в их определении.

Совмещение – это выполнение работником наряду со своей основной работой по трудовому договору дополнительной работы по другой профессии или должности. Совмещением считается также исполнение сотрудником обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы (сравните: сов-

местительство — регулярная работа на основании трудового договора и допускается только по иной специальности или должности).

Совмещение профессий в соответствии со статьей 149 Трудового кодекса РФ трактуется как выполнение работ в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, и связывается с доплатами, предусмотренными коллективным или персональным трудовым договором. Размеры доплаты за совмещение профессий (должностей) работнику, выполняющему у одного и того же работодателя наряду со своей основной работой по трудовому договору дополнительную работу по другой профессии (должности), устанавливаются по соглашению сторон трудового договора (ст. 151 Трудового кодекса РФ).

Кроме того, совмещение — это работа, выполняемая работником в пределах установленной для основной работы продолжительности рабочего дня за счет повышения интенсивности (уплотнения) работы (сравните: при совместительстве работник обязан выполнять работу за пределами нормальной продолжительности своего рабочего времени).

За работу во вредных и тяжелых условиях

Зарплата работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда (далее — работы с особыми условиями труда), должна устанавливаться работодателем (с учетом мнения профсоюзного органа) в повышенном размере по сравнению с оплатой труда (тарифными ставками, окладами), предусмотренной для различных работ с нормальными условиями труда.

Перечень тяжелых работ, работ с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда определяется Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений. Повышение заработной платы по указанным основаниям производится по результатам аттестации рабочих мест.

На сегодняшний день указанный перечень Правительством Российской Федерации не установлен. Вместе с тем существуют утвержденные Госкомтрудом СССР и ВЦСПС отраслевые типовые перечни работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда. Данные перечни применяются организациями-работодателями с учетом результатов производимой аттестации рабочих мест.

Порядок проведения аттестации приведен в постановлении Минтруда России от 14 марта 1997 г. № 12 «О проведении аттестации рабочих мест по условиям труда».

Некоторые нормативные правовые акты, регулирующие оплату труда работников, занятых на работах с особыми условиями труда, устанавливают четко определенный размер доплаты за работу в данных условиях труда (например, 40%), другие — относительно определенный размер доплаты (например, 16, 20, 24%) или предельные размеры доплаты (например, не более 24%).

Стороны трудового договора могут определить конкретные размеры доплаты за особые условия труда в трудовом или коллективном договоре. Работодатель имеет право самостоятельно определять конкретные размеры доплаты за работу в особых условиях труда, учитывая минимальные размеры доплаты, установленные нормативными правовыми актами, и не ухудшая условий трудовых и коллективных договоров, соглашений.

Таким образом, к расходам на оплату труда, уменьшающим базу по налогу на прибыль, относятся начисления компенсирующего характера за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации или установленные работодателем коллективным и (или) трудовыми договорами (п. 3 ст. 255 Налогового кодекса РФ).

Однако как указал Минфин России в письме от 12 сентября 2006 г. № 03-05-02-04/143, если в ходе контрольной работы у налоговиков возникнут сомнения в правомерности установления организацией компенсационных выплат работникам, занятым на работах с вредными, тяжелыми или опасными условиями труда, то они могут привлечь специалистов Роструда.

Ведь согласно постановлению Правительства РФ от 25 апреля 2003 г. № 244 государственную экспертизу труда осуществляет Федеральная служба по труду и занятости и органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, ведающие вопросами охраны труда.

А привлечь специалистов этого органа фискалам позволяет статья 31 Налогового кодекса РФ. И если указанные специалисты по охране труда признают, что доплаты установлены незаконно, налоги пересчитают.

Такое мнение чиновников обусловлено тем, что доплаты за вредность используют как элемент налоговой оптимизации. Дело в том, что указанные компенсации включаются в расходы по налогу на прибыль, но не облагаются ЕНН.

За работу в условиях Крайнего Севера и приравненных к ним областях

Согласно статье 317 Трудового кодекса РФ сотрудникам, занятым в районах Крайнего Севера выплачивается процентная надбавка к зарплате.

Какие территории считаются районами Крайнего Севера и местностями, приравненными к районам Крайнего Севера, можно посмотреть в Перечне районов Крайнего Севера и местностей, приравненных к районам Крайнего Севера, утвержденным постановлением Совмина СССР от 10 ноября 1967 г. № 1029.

Размер надбавки зависит от непрерывного трудового стажа. Таковым считают периоды работы в районах Крайнего Севера, которые суммируются в установленном порядке при условии, что перерывы между этими периодами не превышают установленных законодательством сроков. Об этом говорит Федеральная служба по труду и занятости в письме от 13 сентября 2006 г. № 1597-6-0.

В письме также указано, что основными документами, разъясняющими порядок определения стажа работы в районах Крайнего Севера, являются:

- Инструкция о порядке предоставления социальных гарантий и компенсаций лицам, работающим в районах Крайнего Севера и в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера (утверждена приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 2);

- постановление Правительства РФ от 7 октября 1993 г. № 1012 «О порядке установления и исчисления трудового стажа для получения процентной надбавки к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и в остальных районах Крайнего Севера».

При этом следует учитывать, что определением Верховного Суда РФ от 23 декабря 2004 г. № КАС04-596 отдельные пункты Инструкции признаны недействующими и не подлежащими применению.

Обратите внимание: доплата полагается вне зависимости от того, где расположена организация, значение имеет именно место работы сотрудника.

Согласно пункту 11 статьи 255 Налогового кодекса РФ можно учесть в расходах только те начисления за работу в районах Крайнего Севера и приравненных местностях, которые предусмотрены законодательством.

Тем, кто трудится в районах Крайнего Севера, дополнительный отпуск предоставляют в соответствии со статьей 321 Трудового кодекса РФ. Его продолжительность составляет:

- в районах Крайнего Севера – 24 календарных дня;
- в местностях, приравненных к Крайнему Северу, – 16 календарных дней.

Такой порядок распространяется не только на штатных работников, но и на совместителей.

Отметим, что сейчас все еще действует Закон РФ от 19 февраля 1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях». В статье 14 этого закона сказано, что право на дополнительный отпуск имеют также граждане, проживающие и в других северных районах – там, где установлены районные коэффициенты и процентная надбавка к заработной плате. Дополнительный отпуск таких работников равен 7 рабочим дням. Как мы уже отмечали, если дополнительный отпуск предоставляется после 1 февраля 2002 года, то рабочие дни нужно перевести в календарные.

Дополнительный отпуск положен и тем, кто работает вахтовым методом на Крайнем Севере и в приравненных к нему местностях. Их отпуск длится столько же, сколько и у жителей этих районов. Так сказано в статье 302 Трудового кодекса РФ.

Согласно статье 325 Трудового кодекса РФ предусмотрено право граждан, работающих на Севере, один раз в два года за счет работодателя съездить в отпуск любым видом транспорта, в том числе и личным (кроме такси). Правда это касается людей, которые работают в организациях, финансируемых из федерального бюджета. Оплачивается дорога к месту проведения отпуска туда и обратно по Российской Федерации. Причем берется кратчайший путь и только к одному пункту назначения. Также предприятие компенсирует расходы на провоз багажа весом до 30 килограммов. Если работник едет в отпуск вместе с неработающими женой или мужем или несовершеннолетними детьми, то организация должна оплатить и их проезд. Данная компенсация выплачивается и тогда, когда работник и его семья уезжают в отпуск в разное время.

Порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно для лиц, работающих в организациях, финансируемых из федерального бюджета, и членов их семей устанавливается Правительством РФ.

Компенсируют расходы на оплату проезда к месту отпуска и на провоз багажа только по основному месту работы. Обратите внимание: дорогу работнику оплачивают перед отъездом в отпуск исходя из примерной стоимости проезда. Вернувшись из отпуска, работник должен предоставить соответствующие документы. На их основании производится окончательный расчет.

Размер, условия и порядок компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту отпуска и обратно для людей, которые работают в коммерческих организациях, определяют в:

- коллективных договорах;
- локальных нормативных актах (принимаемым с учетом мнения выборных органов первичных профсоюзных организаций);
- трудовых договорах.

Районные коэффициенты к зарплате

По правилам, установленным статьей 316 Трудового кодекса РФ, районные коэффициенты положены сотрудникам организаций, расположенных в районах Крайнего Севера. То есть они, в данном случае законодатель, придает значение местонахождению самой организации. А организация расположена в местах, где коэффициенты не установлены, то заработная плата выплачивается без их учета. Даже в том случае, если сотрудники откомандированы в места, где такие коэффициенты положены.

Для организаций, не относящихся к бюджетной сфере, при установлении и закреплении работодателем районного коэффициента для расчета заработной платы работников организации в трудовом и (или) коллективном договоре, расходы организации по выплате районного коэффициента признаются для целей налогообложения прибыли и уменьшают полученные доходы на основании пункта 11 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

7.2.4. Случаи выплаты среднего заработка

Выплаты работникам, увольняемым по сокращению численности (штатов)

Статьей 178 Трудового кодекса РФ предусмотрено, что при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации (пункт 1 часть первая статьи 81) либо сокращением численности или штата работников организации (пункт 2 части первой статьи 81) увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка, а также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия). В исключительных случаях средний месячный заработок сохраняется за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, если в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в этот орган и не был им трудоустроен.

Напомним, что если работодатель увольняет работника по сокращению штата, то он может расторгнуть контракт, не предупреждая об этом заранее. Но сделать это он может только с письменного согласия сотрудника. Это установлено статьей 180 Трудового кодекса РФ.

Выходное пособие в размере двухнедельного среднего заработка выплачивается работнику при расторжении трудового договора в связи с:

- отказом работника от перевода на другую работу, необходимого ему в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, либо отсутствием у работодателя соответствующей работы (пункт 8 части первой статьи 77 настоящего Кодекса);
- призывом работника на военную службу или направлением его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу (пункт 1 части первой статьи 83 настоящего Кодекса);
- восстановлением на работе работника, ранее выполнявшего эту работу (пункт 2 части первой статьи 83 настоящего Кодекса);

- отказом работника от перевода на работу в другую местность вместе с работодателем (пункт 9 части первой статьи 77 настоящего Кодекса);
- признанием работника полностью неспособным к трудовой деятельности в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации (пункт 5 части первой статьи 83 настоящего Кодекса);
- отказом работника от продолжения работы в связи с изменением определенных сторонами условий трудового договора (пункт 7 части первой статьи 77 настоящего Кодекса).

Трудовым договором или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

По общему правилу средний заработок исчисляется за 12 календарных месяцев, предшествующих моменту выплаты (ст. 139 Трудового кодекса РФ). При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

Если работника увольняют по сокращению штатов в январе 2007 года, то средний заработок исчисляется исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного времени с января по декабрь 2006 года включительно.

Отпускные

Трудовое законодательство гарантирует каждому работнику право на ежегодный оплачиваемый отпуск. В статье 115 Трудового кодекса РФ сказано, что продолжительность основного оплачиваемого отпуска составляет 28 календарных дней. Это минимальная продолжительность отпуска.

А как долго работник может находиться в отпуске? В статье 120 Трудового кодекса РФ сказано, что длительность отпуска не ограничена. С другой стороны, для большинства работников такой лимит все же установлен. Например, те, кто работает в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, не могут отдыхать больше шести месяцев за год (ст. 322 Трудового кодекса РФ). Кроме того, максимальная продолжительность отпуска может быть определена федеральными законами, которые регулируют какую-либо профессиональную деятельность. Так, сотрудники таможни не вправе находиться в отпуске больше 60 дней в году. На это указано в пункте 4 статьи 39 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 114-ФЗ «О службе в таможенных органах Российской Федерации».

Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на все время отдыха, в расчет не включают. Так сказано в статье 120 Трудового кодекса РФ.

Ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, которые трудятся в неблагоприятных условиях или для того, чтобы их стимулировать. Категории работников, которые вправе рассчитывать на дополнительные отпуска, перечислены в статьях 116–119 Трудового кодекса РФ. Как правило, дополнительный отпуск предоставляют сотруднику вместе с основным.

Обратите внимание: организация может самостоятельно предоставлять своим сотрудникам дополнительные оплачиваемые отпуска – сверх установленных законодательством. А порядок и продолжительность дополнительного отпуска администрация предприятия должна зафиксировать в трудовом или в коллективном договоре или в приказе по фирме. В статье 116 Трудового кодекса РФ сказано, что принимается такое решение с учетом мнения выборного органа первичной профсоюзной организации.

Согласно статье 139 Трудового кодекса РФ отпускные и компенсации за неиспользованный отпуск рассчитываются исходя из среднего заработка работника за последние 12 календарных месяцев.

Средний заработок определяют так. Складывают зарплату за последние двенадцать календарных месяцев. А результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней – 29,4. Таким образом, получают среднедневной заработок. Для расчета отпускных эту величину умножают на число дней отпуска.



ПРИМЕР С 4 сентября 2007 года сотруднику предоставлен очередной отпуск на 28 календарных дней. Таким образом, расчетный период – с 1 сентября 2006 года по 31 августа 2007 года. Предположим, что весь период был отработан полностью. За это время сотруднику начислена заработная плата, равная 78 664 руб.

Среднедневной заработок сотрудника составил:

$$78\,664 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} : 29,4 \text{ дн.} = 222,97 \text{ руб.}$$

А отпускные таковы:

$$222,97 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 6243,16 \text{ руб.}$$

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.



ПРИМЕР Работница фармакологического предприятия, которая работает с 2001 года, с 6 февраля до конца мая 2006 года изготавливала сухие концентраты из лекарственных трав. А затем ее перевели в цех, где производят травяные настойки и капли. 4 ноября сотрудница взяла отпуск – 28 календарных дней. Вместе с основным отпуском ей полагается дополнительный.

Те, кто изготавливает сухие концентраты из трав, имеют право на дополнительный отпуск – 6 рабочих дней в год, а сотрудники, производящие настойки и капли, – 12 рабочих дней в год.

Продолжительность дополнительного отпуска сотрудницы в рабочих днях за работу в цехе, где изготавливаются концентраты:

$$6 \text{ дн.} : 12 \text{ мес.} \times 4 \text{ мес.} = 2 \text{ дн.}$$

А за время, которое сотрудница проработала в цехе по изготовлению настоек и капель, ей причитается дополнительный отпуск:

$$12 \text{ дн.} : 12 \text{ мес.} \times 3 \text{ мес.} = 3 \text{ дн.}$$

Таким образом, работнице дополнительно полагается 5 рабочих дней (2 + 3). Общая продолжительность ее отпуска составляет 28 календарных и 5 рабочих дней. Расчетный период – с 1 ноября 2005 года по 31 октября 2006 года отработан полностью. В этом периоде 249 рабочих дней. А заработала сотрудница за это время 59 595 руб.

Рассчитаем отпускные за основной отпуск. Средний заработок составит 168,92 руб. (59 595 руб. : 12 мес. : 29,4). А отпускные 4729,76 руб. (168,92 руб. × 28 дн.).

Теперь определим, сколько нужно заплатить за дополнительный отпуск – 1196,69 руб. (59 595 руб. : 249 дн. × 5 дн.). То есть всего сотруднице надо заплатить 5899,45 руб. (4729,76 + 1169,69).

Средний заработок при расчете отпускных определяется в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Напомним, что оно утверждено постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213. Расчетным периодом, как мы сказали выше, являются 12 календарных месяцев, которые предшествовали месяцу, в котором работник пошел в отпуск.

В соответствии с пунктом 12 Положения при определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни.

Согласно пункту 4 Положения о средней зарплате, при исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, когда сотрудник:

- получал средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

- не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- брал дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- освобождался в других случаях от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- брал дни отдыха (отгулы) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если сотрудник отработал расчетный период не полностью, то сначала среднемесячное число календарных дней (29,4) умножают на количество полностью отработанных месяцев.

Далее к полученному результату прибавляют количество календарных дней в тех месяцах, которые отработаны не полностью. Как рассчитать такие календарные дни? Ответ дан в пунктах 9 и 10 Положения о средней зарплате. Для этого число фактически отработанных дней нужно умножить на соответствующий коэффициент. Причем коэффициент зависит от того, какая рабочая неделя установлена на предприятии. Так, если там 5-дневная рабочая неделя, то применяется коэффициент 1,4. При 6-дневной рабочей неделе применяется коэффициент 1,2.

Если за расчетный период сотрудник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода в соответствии с пунктом 4 Положения о средней зарплате, то средний заработок считают исходя из заработной платы, начисленной за предыдущий расчетный период.

Если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из зарплаты, начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце, когда он пошел в отпуск.

В пункте 7 статьи 255 Налогового кодекса РФ сказано, что отпускные относятся к расходам на оплату труда. Они уменьшают налогооблагаемый доход организации. Причем это относится к оплате как основных отпусков, так и дополнительных.

Однако в отношении дополнительного отпуска нужно сделать оговорку. Если такие отпуска предусмотрены коллективными договорами, то деньги, выплаченные за эти дни, будут учитываться при налогообложении прибыли как расходы на оплату труда. С этим согласны и специалисты Минфина России (см., например, письмо от 27 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/143).

Момент включения отпускных в расходы зависит от того, каким методом организация определяет доходы и расходы. Если используется метод начисления, то расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Если отпуск попадает на разные месяцы, то отпускные будут включаться в расходы этих месяцев в той доле, которая на них приходится. Например, если отпускные рассчитаны для целей бухгалтерского учета и выплачены в октябре, а отпуск полностью предоставлен в ноябре, то отпускные включаются в расходы ноября. Если часть отпуска приходится на ноябрь, а часть – на декабрь, то сумма отпускных, относящаяся к ноябрю, включается в расходы ноября, а часть отпускных, приходящаяся на дни отпуска, попадающие на декабрь, включается в расходы декабря. Так сказано в письме УМНС России по г. Москве от 27 января 2004 г. № 26-12/05495.

Если налогоплательщик использует кассовый метод, то отпускные включаются в состав расходов, принимаемых при определении налоговой базы, в момент фактической выплаты денежных средств.

Резерв на оплату отпусков и вознаграждений можно создавать и в налоговом учете. В статье 324.1 Налогового кодекса РФ сказано, что в учетной политике организация должна зафиксировать способ резервирования, предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений. Эти показатели определяют в смете.

Сначала рассчитывают ежемесячный процент отчислений. Его находят делением предполагаемой суммы отпускных (с учетом ЕСН) на предполагаемый фонд оплаты труда. А ежемесячные отчисления определяют так: зарплату текущего месяца (с учетом ЕСН) умножают на процент ежемесячных отчислений.

Если в конце года резерв не использован, возникает вопрос: можно ли его перенести на следующий год? С одной стороны, в пункте 3 статьи 324.1 сказано: «Недоиспользованные... суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода». С другой стороны, в пункте 5 этой же статьи говорится, что остатки учитываются в составе налоговых внереализационных доходов, лишь если организация сочтет нецелесообразным формировать резерв на следующий год. Налицо противоречие. Однако Минфин России

в письме от 12 апреля 2004 г. № 04-02-05/1/26 разъяснил, что неиспользованный в текущем году резерв можно перенести на следующий период.

Единственное условие: предприятие должно предусмотреть создание нового резерва в учетной политике на следующий год. С мнением сотрудников финансового ведомства согласны и налоговики. Так УМНС России по Московской области высказало аналогичную точку зрения в письме от 6 апреля 2004 г. № 04-27/06365.

Компенсация за неиспользованный отпуск

Компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается не только при увольнении работника, но и в том случае, если работающий сотрудник решил заменить часть отпуска деньгами.

Компенсация при увольнении

Если работник увольняется, не отгуляв свой основной или дополнительный отпуск полностью, в последний день работы ему надо выплатить компенсацию. Отметим, что это касается и людей, работающих по совместительству. Компенсацию за неиспользованный отпуск рассчитывают так же, как и отпускные, то есть исходя из среднего заработка работника (ст. 139 Трудового кодекса РФ).

А как определить количество календарных дней отпуска, за которые необходимо заплатить компенсацию? В соответствии со статьей 423 Трудового кодекса РФ следует руководствоваться Правилами об очередных и дополнительных отпусках (утверждены НКТ СССР 30 апреля 1930 г.). В пункте 28 этого документа сказано, что если сотрудник отработал в организации не менее 11 месяцев, то ему положена полная компенсация — за 28 календарных дней. В остальных случаях выплачивается пропорциональная компенсация. При этом на каждый полный месяц работы приходится 2,33 календарных дня отпуска (28 дн. : 12 мес.).

Расчет среднего заработка для оплаты компенсаций за неиспользованный отпуск аналогичен тому, который применяется при определении размера отпускных.

Компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, которые выплачены в соответствии с трудовым законодательством, включаются в состав расходов на оплату труда (п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Значит, такие затраты можно исключить из налогооблагаемых доходов организации при расчете налога на прибыль.

Момент, когда компенсацию можно учесть для налогообложения, зависит от метода, которым считают доходы и расходы. Если применяется метод начислений, то компенсация списывается в расходы в том месяце, в котором она начислена. Ну а при кассовом методе сумму компенсации включают в расходы того периода, в котором работнику выданы деньги.

Замена отпуска деньгами

Согласно статье 126 Трудового кодекса РФ по письменному заявлению работнику можно выплачивать компенсации только за дополнительные дни отпуска, положенные работнику сверх 28 календарных. То есть дополнительные оплачиваемые отпуска заменять компенсацией можно, а просто накопившиеся за предыдущие месяцы или годы работы дни неиспользованного отпуска — нельзя. Все, кому полагается отпуск не более 28 календарных дней в год, смогут получить компенсацию за неиспользованный отпуск только при увольнении.

Добавим, что если отпуск работнику не предоставляется в течение двух лет подряд, то это является нарушением трудового законодательства (ст. 124 Трудового кодекса РФ). В этом случае, если работнику откажутся выплатить компенсацию, он может обратиться в комиссию по трудовым спорам. Такую комиссию по инициативе работников создают в организации. Она состоит из равного количества представителей работников и администрации. Если такой комиссии не создано, то работник вправе обратиться в суд. Индивидуальные трудовые споры решают суды общей юрисдикции (ст. 381 Трудового кодекса РФ).

Порядок расчета компенсации, которая выплачивается взамен части отпуска, аналогичен тому, который применяют, определяя размер компенсации при увольнении.



ПРИМЕР Сотрудник работает на предприятии с 1 ноября 2004 года. Отпуск за рабочий год с 1 ноября 2004 года с 31 октября 2005 года он отгулял не полностью. Отдыхал он всего 20 дней. Затем в соответствии с утвержденным графиком он пошел в отпуск только в ноябре 2006 года. Сотрудник подал заявление с просьбой предоставить ему очередной отпуск сроком 28 календарных дней (рабочий год

с 1 ноября 2005 года по 31 октября 2006 года). Кроме того, написал на имя директора фирмы заявление с просьбой выплатить ему денежную компенсацию за не полностью использованный отпуск в прошлом рабочем году. Всего 8 дней.

Однако сотруднику выплатят отпускные за 28 дней очередного отпуска. Компенсацию в этом случае ему начислять не будут. Ведь деньги платят лишь за ту часть каждого из неиспользованных отпусков, что превышают 28 дней. А таких дней у сотрудника нет. Поэтому 8 дней неиспользованного отпуска ему надо будет отгулять.

Компенсации за неиспользованный отпуск, которые выплачены взамен части отпуска, также включают в состав расходов на оплату труда. Ведь они начисляются в соответствии с трудовым законодательством. Как и в случае с увольнением, компенсации за самостоятельно установленные организацией дополнительные отпуска не учитывают при расчете налога на прибыль.

7.2.5. Выплаты по гражданско-правовым договорам

Согласно статье 420 Гражданского кодекса РФ гражданско-правовым договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей.

К таким договорам относят, в частности:

- договор подряда, — когда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить ее (п. 1 ст. 702 Гражданского кодекса РФ);

- договор возмездного оказания услуг, по которому исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (п. 1 ст. 779 Гражданского кодекса РФ).

К гражданско-правовым договорам также относят договоры поручения, комиссии и агентирования (гл. 49, 51 и 52 Гражданского кодекса РФ).

Выплаты в рамках указанных договоров учитываются в составе расходов на оплату труда на основании пункта 21 статьи 255 Налогового кодекса РФ.

Помимо вознаграждения за труд лицам, с которыми заключены гражданско-правовые договоры, компенсируют и другие затраты, связанные с выполнением таких работ или услуг. Скажем, компенсируют затраты на проезд для выполнения задания в другую местность. По мнению Минфина России, организации вправе списывать в расходы компенсации по гражданско-правовым договорам. В своем письме от 4 августа 2005 г. № 03-03-06/34 чиновники разъяснили, что гражданско-правовые договоры не являются трудовыми. А значит, нормы Трудового кодекса на них не распространяются. В то же время на основании статей 709 и 783 сотрудники финансового ведомства сделали вывод о том, что если в гражданско-правовом договоре предусмотрена компенсация затрат гражданина, то фирма вправе списать компенсацию в расходы по налогу на прибыль.

Бывают ситуации, когда гражданско-правовые договоры заключают с сотрудниками организации, то есть с теми, кто состоит в штате организации. Как в этом случае учесть расходы по такому договору для налогообложения прибыли? Согласно пункту 21 статьи 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда относят «расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда)». Если подходить к указанной норме кодекса формально, то получается, что в расходах можно учесть выплаты по гражданско-правовым договорам, заключенным с лицами, не состоящими в штате организации-налогоплательщика.

Однако указанная норма еще не повод считать, что такие выплаты вообще не учитываются при налогообложении прибыли. Если посмотреть статью 270 Налогового кодекса РФ, в ней среди затрат, которые не включаются в расходы при расчете налога на прибыль, случай о котором мы говорим, не упомянут. Некоторые налоговики в своих разъяснениях ссылаются, правда, на пункт 21 статьи 270. Там сказано, что при налогообложении не учитываются любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров. Однако гражданско-правовые

договоры сотрудники заключают как физические лица-исполнители, а не как работники. Поэтому данная норма здесь не применима.

Поэтому расходы по гражданско-правовым договорам, заключенным с людьми, которые одновременно являются и работниками фирмы, можно учесть по подпункту 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ как другие расходы, связанные с производством и реализацией. Понятно, что при соблюдении условий признания расходов, о которых мы рассказывали выше.

7.2.6. Выплаты по договорам страхования

Добровольное медицинское страхование

Достаточно часто организации покупают для своих работников страховки. Это называется «соцпакет». По условиям договора фирмы перечисляют страховой компании премию и первоначальный взнос. Согласно статье 957 Гражданского кодекса после того, как премия или взнос будут перечислены на счет страховщика по добровольному медицинскому страхованию, договор считается заключенным и вступает в силу.

В бухгалтерском учете взносы по договору добровольного медицинского страхования включаются в состав затрат по обычным видам деятельности (ПБУ 10/99). Они признаются в том отчетном периоде, в котором были произведены. При этом время фактической оплаты значения не имеет. Если страховая премия перечислена сразу одним платежом, то в бухгалтерском учете ее сначала учитывают в качестве расходов будущих периодов. А затем списывают на счета учета затрат в течение срока действия соответствующего договора.

В бухгалтерском учете расходы на страхование не нормируются. При этом совершенно не важно, что застраховала организация: сотрудников, имущество или гражданскую ответственность. Любые страховые премии включаются в состав расходов.

По общему правилу в бухгалтерском учете все затраты признаются в том периоде, к которому они относятся, независимо от того, в какой момент были перечислены деньги контрагенту. Но, поскольку обычно договоры страхования заключают на несколько месяцев или даже лет, страховые премии относятся сразу к нескольким отчетным периодам. Поэтому списывать их полностью в том месяце, когда начала действовать страховка, неправильно. Сначала страховой взнос нужно отразить на счете 97 «Расходы будущих периодов». А уж затем равномерно в течение действия договора списывать на затратные счета: 20, 23, 26, 44 и т.д. Такой порядок учета страховых премий вытекает из пункта 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (этот документ утвержден приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).

Что касается учета налогового, то здесь взносы по договору медицинского страхования работников идут в состав расходов на оплату труда по пункту 16 статьи 255 Налогового кодекса. Добавим, что учесть при налогообложении можно лишь взносы по договорам страхования, срок которых составляет не менее года. Иначе такие траты фирмы исключить из налогооблагаемых доходов не удастся. Более того, чиновники из Минфина России утверждают, что если организация заключила со страховщиком дополнительное соглашение по вновь принятым сотрудникам, оно также должно быть на срок не менее года. Иначе страховые взносы по новым работникам не будут уменьшать налогооблагаемую прибыль организации (письмо Минфина от 4 февраля 2005 г. № 03-03-01-04/1/51).

Есть еще один нюанс, о котором стоит упомянуть. Обычно в договоре о добровольном медицинском страховании предусматривается, что по согласованию сторон списки застрахованных могут пересматриваться. Ведь сотрудники фирмы могут уволиться. Нужно ли в этом случае исключить из налоговой базы расходы по страхованию уволенных работников? Нет, не нужно. Дело в том, что при увольнении или приеме на работу сотрудников договор страхования не прекращается. Все его условия, кроме количества застрахованных лиц, их медицинских программ и возможной доплаты премии, остаются неизменными. Поэтому расходы на оплату страховки можно продолжать учитывать при налогообложении прибыли. Подтвердил это и Минфин России в письме от 21 января 2002 г. № 04-02-06/1/14.

Обратите внимание: для целей налогообложения расходы по договорам добровольного медицинского страхования нормируются — это 3 процента от суммы расходов на оплату труда. Норматив считают нарастающим итогом с момента начала действия договора в налоговом периоде (п. 3 ст. 318 Налогового кодекса). Поэтому каждый раз при расчете налога на прибыль нужно пересчитывать расходы с учетом ранее полученных показателей.

Если организация применяет метод начисления, то оплата страховки значения не имеет.

Однако единовременно уплаченный страховой взнос в налоговом учете нужно списывать постепенно – в течение всего срока действия договора. При этом в каждом отчетном периоде сумму взноса нужно распределять пропорционально количеству календарных дней действия договора (п. 6 ст. 272 Налогового кодекса). И еще: из-за того, что в налоговом учете расходы на добровольное медицинское страхование ограничены нормативом, в бухгалтерском учете может возникнуть вычитаемая временная разница.

Те, кто считает расходы кассовым методом, могут учесть сумму страховки сразу после оплаты.



ПРИМЕР В январе 2007 года организация заключила договор добровольного медицинского страхования своих сотрудников сроком на один год (365 дней). Договор вступает в силу с момента уплаты страхового взноса. 1 февраля страховой компании была перечислена страховая премия за весь период действия договора – 120 000 руб. Расходы на оплату труда (без учета страхового взноса) составили в:

- феврале 2007 года – 730 000 руб.,
- марте 2007 года – 845 000 руб. и т.д.

Налог на прибыль организация уплачивает ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли за прошлый месяц. В бухгалтерском учете делают такие записи:

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 120 000 руб. – перечислена страховая премия;

ДЕБЕТ 97 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

– 130 000 руб. – премия отражена в составе расходов будущих периодов;

Поскольку страховой взнос перечислен единовременно, и договор заключен на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение 12 месяцев.

28 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 20 (26, 44) КРЕДИТ 97

– 9972,60 руб. ($130\,000 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$) – списана часть страховой премии, которая относится к сентябрю;

Сумма страхового взноса за февраль равна 9972,6 руб. Она не превышает допустимый размер расходов, которые можно учесть при налогообложении – 21 900 руб. ($730\,000 \text{ руб.} \times 3\%$). То есть вся сумма учитывается для целей налогообложения.

31 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 20 (26, 44) КРЕДИТ 97

– 10 041,09 руб. ($130\,000 \text{ руб.} \times 31 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$) – списана часть страховой премии за октябрь;

Сумма, относящаяся к периоду с 1 февраля по 31 марта, равна 21 013,69 руб. ($130\,000 \text{ руб.} \times (28 \text{ дн.} + 31 \text{ дн.}) : 365 \text{ дн.}$). Она меньше максимально допустимой величины – 47 250 руб. ($(730\,000 \text{ руб.} + 845\,000 \text{ руб.}) \times 3\%$).

Аналогичные проводки по списанию страховой премии на текущие расходы бухгалтер будет делать ежемесячно до окончания действия договора страхования.

Надо сказать, что иногда налоговики на местах препятствуют включению в расходы затрат по добровольному медицинскому страхованию. Подобное дело рассматривал ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 20 марта 2006 г. № Ф04-1519/2006.

В ходе проведения камеральной проверки налоговой декларации по налогу на прибыль, представленной в налоговый орган, установлено, что налогоплательщиком в состав расходов, уменьшающих сумму доходов, включены расходы по добровольному медицинскому страхованию от клещевого энцефалита и болезни Лайма.

По результатам проверки инспекция приняла решение, по которому налогоплательщику предложено, в том числе, уплатить либо зачесть в счет переплаты сумму налога на прибыль в целом по организации. Не согласившись с решением в указанной части, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Судьи поддержали налогоплательщика. По их мнению, в силу пункта 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ расходы по добровольному медицинскому страхованию включаются в состав расходов на оплату труда. В данном случае суд, проанализировав характер деятельности налогоплательщика и особенности местности, пришел к выводу об обоснованности затрат на добровольное страхование, так как медицинская профилактика позволяет налогоплательщику в дальнейшем избежать дорогостоящих затрат на диагностику и лечение заболеваний.

Негосударственное пенсионное страхование

В затраты на оплату труда включаются расходы по договорам обязательного и добровольного страхования работников (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). В частности, это договоры:

- долгосрочного страхования жизни, которые заключены на срок не менее пяти лет и в течение этого времени не предусматривают страховых выплат в пользу застрахованного лица (за исключением страховой выплаты, предусмотренной на случай его смерти);
- пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения (эти договоры должны предусматривать выплату пожизненной пенсии только после того, как застрахованный получит право на государственную пенсию).

Размер платежей по указанным видам добровольного страхования для целей налогообложения прибыли нормируется.

Совокупная сумма взносов работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в размере, не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда.

7.2.7. Резервы на оплату отпусков и выплату вознаграждения за выслугу лет

Как правило, большинство сотрудников отправляется в отпуск летом. Поэтому, чтобы равномерно распределить затраты, связанные с оплатой отпусков, в течение года организации создают резерв. Резерв на оплату отпусков лучше одновременно создавать и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Такое решение надо зафиксировать в учетной политике организации: отдельно для целей бухгалтерского учета, отдельно для целей налогообложения.

Порядок создания резерва на оплату отпусков в бухгалтерском учете не регламентирован. В налоговом учете все обстоит иначе. Поэтому, чтобы избежать разниц, которые надо отражать в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», в приказе об учетной политике нужно записать: «Резерв на оплату отпусков в бухгалтерском учете создается по правилам Налогового кодекса».

Поговорим об этих правилах. Согласно статье 324.1 Налогового кодекса «налогоплательщик... обязан... определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв». Такой расчет бухгалтеры должны привести в смете. Унифицированной формы этого документа нет. Поэтому смету вы вправе составить по той форме, которую разработаете сами. Но не забудьте об обязательных реквизитах первичных документов (см. п. 2 ст. 9 Закона о бухучете).

Расчет отчислений в резерв производят так. Сначала определяют процент отчислений в резерв. Для этого планируемую сумму отпускных (с учетом ЕСН) делят на предполагаемую сумму расходов на выплату зарплаты (с учетом ЕСН). Далее в конце каждого месяца рассчитывают размер отчислений в резерв. Для этого сумму расходов на оплату труда за текущий месяц (с учетом ЕСН) умножают на процент отчислений.

Суммы, резервируемые на выплату отпускных, в бухгалтерском учете отражают на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Отчисления в резерв отражают в учете такой записью:

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 44...) КРЕДИТ 96

– произведены отчисления в резерв на предстоящую оплату отпусков.

Начисляя же отпускные, делают проводку:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 70 (69...)

– списаны за счет резерва расходы на выплату отпускных.

Если к моменту начисления отпускных резерв сформирован не полностью и сумма начисленных отпускных превышает сумму резерва, то разницу отражают на счете 97 «Расходы будущих периодов» и списывают за счет отчислений в резерв в последующие месяцы.



ПРИМЕР Предприятие записало в учетной политике на 2007 год, что в бухгалтерском учете будет формировать резерв на оплату отпусков. В смете организация определила предполагаемый годовой фонд оплаты труда и планируемые отпускные. С учетом единого социального налога эти расходы составили 5 000 000 руб. и 480 000 руб. соответственно.

Затем предприятие рассчитало ежемесячный процент отчислений в резерв. Он равен:

$$(480\,000 \text{ руб.} : 5\,000\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 9,6\%.$$

Ежемесячно на оплату труда предприятие тратит 420 000 руб. (с учетом ЕСН). С этой суммы организация делает в резерв такие отчисления:

$$420\,000 \text{ руб.} \times 9,6\% = 40\,320 \text{ руб.}$$

Каждый месяц в бухгалтерском учете отчисления в резерв на оплату отпусков отражаются проводкой:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 96

– 40 320 руб. – произведены отчисления в резерв на оплату отпусков.

В июле предприятие начислило работникам 79 000 руб. отпускных. Единый социальный налог с этой суммы составил 20 540 руб. (79 000 руб. $\times$ 26%), а налог на доходы физических лиц – 10 270 руб. (79 000 руб. $\times$ 13%). Бухгалтер организации отразил выплату отпускных так:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 70

– 79 000 руб. – списаны за счет резерва расходы на выплату отпускных;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 10 270 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты по единому социальному налогу»

– 20 540 руб. – начислен за счет резерва единый социальный налог;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 68 730 руб. (79 000 – 10 270) – выплачены отпускные за минусом удержанного налога на доходы физических лиц.

По окончании года производится инвентаризация резерва. Если за год на оплату отпусков израсходовано больше, чем было зарезервировано, нужно доначислить резерв. Делается это последним днем года.

Если резерв использован не полностью, то остаток резерва отражается в доходах.

Впрочем, если в следующем году организация вновь планирует формировать резерв на оплату отпусков, то остаток можно перенести на следующий год. Об этом сказано в пункте 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и пункте 5 статьи 324.1 Налогового кодекса.

Понятно, что чем выше процент отчислений в резерв, тем большие суммы включаются в состав расходов при расчете налога на прибыль. Сделать это можно, занизив предполагаемый годовой фонд оплаты труда. Правда, нужно будет позаботиться о веской причине такого уменьшения. Ведь если, скажем, в обоснование привести причину планируемого уменьшения штата сотрудников, то впоследствии их придется уволить.

7.2.8. Оплата проезда сотрудников к месту учебы

В пункте 13 статьи 255 Налогового кодекса РФ прописано, что затраты на оплату проезда сотрудников к месту учебы учитываются в составе расходов на оплату труда. И хотя в прошлом году подобный вид затрат прямо поименован не был, налоговики не возражали против того, чтобы предприятия учитывали его при расчете налога на прибыль. Ведь перечень расходов на оплату труда открыт (письмо МНС России от 5 сентября 2003 г. № ВГ-6-02/945@).

Однако чиновники настаивают, что ВУЗ обязательно должен иметь государственную аккредитацию (письмо Минфина России от 24 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/389). Впрочем, если у ВУЗов ее нет, это не означает, что организация не может оплатить работнику стоимость проезда. Может, но не обязана. Здесь все определяется нормами коллективного или трудового договора. Что касается налога на прибыль, то ничто не мешает включить подобные затраты в состав расходов на оплату труда по пункту 25 статьи 255 Налогового кодекса РФ. Ведь они прописаны во внутренних документах фирмы.

7.2.9. Спецодежда и форменная одежда

Фирмам позволено включать в расходы на оплату труда стоимость выданной работникам форменной и специальной одежды.

Спецодежда выдается работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением. Такой вывод следует из статей 209 и 212 Трудового кодекса РФ. Причем в большинстве случаев выдавать ее обязывает законодательство.

В отличие от специальной одежды, форменная одежда не призвана защищать работников от каких-либо вредных факторов. Она, прежде всего, демонстрирует принадлежность работника к организации. Обязательность ношения форменной одежды может быть продиктована как требованиями законодательства (например, для персонала гостиниц), так и установлена решением руководства организации.

Как форменная, так и специальная одежда может предоставляться работнику:

- для использования только на работе (в этом случае право собственности на одежду остается у предприятия);
- в личное постоянное пользование (в этом случае право собственности на одежду переходит к работнику).

Право собственности на одежду остается у предприятия

Если выдача форменной или специальной одежды предусмотрена законодательством, то никаких проблем нет – такие расходы учесть можно. Например, постановлением Госстандарта России от 21 февраля 1994 г. № 33 для гостиниц категории «три звезды» и выше установлено обязательное наличие у персонала форменной одежды. И налоговики не возражают против включения в затраты расходов на ее приобретение (письмо УМНС России по г. Москве от 29 мая 2003 г. № 26-12/28977).

Что касается спецодежды, то организация обязана обеспечить ею своего работника, если он занят на вредной и грязной работе. Причем сделать это фирма должна за счет собственных средств. Об этом написано в статье 221 Трудового кодекса РФ. Такая же норма предусмотрена в статье 14 Федерального закона от 17 июля 1999 г. № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации». Здесь следует сказать, что через три месяца (90 дней) после вступления в силу Федерального закона от 30 июня 2006 г. № 90-ФЗ «О внесении изменений в Трудовой кодекс РФ, признании не действующими на территории Российской Федерации некоторых нормативных правовых актов СССР и утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) РФ» Федеральный закон № 181-ФЗ утратит силу. Федеральный закон № 90-ФЗ начинает действовать 6 ноября 2006 года.

Спецодежда выдается по типовым нормам, которые утверждены постановлениями Минтруда России для работников различных отраслей экономики. В них определены нормы выдачи спецодежды, срок ее службы и названы профессии работников, которым необходимы средства защиты. В этом случае чиновники не спорят с уменьшением налогооблагаемой прибыли на сумму таких затрат. Об этом говорится, например, в письме Минфина России от 20 июня 2005 г. № 03-03-04/1/6.

Если же форменная или специальная одежда законодательством не предусмотрена, а выдается по инициативе организации, ситуация осложняется. Дело в том, что налоговики нередко возражают против уменьшения налогооблагаемой прибыли на сумму расходов на «необязательную» покупку форменной одежды. Похожим образом обстоит дело с налоговым учетом и специального обмундирования. По мнению чиновников, спецодежду можно учесть при исчислении налога на прибыль только в том случае, если такая выдача предусмотрена законодательно. А вот если фирма приобретает и выдает рукавицы, комбинезоны и т.п. свыше приведенных норм или тем работникам, которым согласно нормам они не положены, то такие расходы не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

На наш взгляд, расходы на специальную и форменную одежду можно учитывать при исчислении налога на прибыль и в этом случае. Дело в том, что для целей налогообложения прибыли расходами признаются любые обоснованные и документально подтвержденные затраты, связанные с извлечением дохода, за исключением расходов, указанных в статье 270 Налогового кодекса РФ. К специальной и форменной одежде это правило также относится в полной мере.

Арбитражная практика в большинстве подобных случаев также в пользу налогоплательщиков. Например, в постановлении ФАС Московского округа от 5 марта 2005 г. № КА-А41/1387-05 сказано, что довод налоговой инспекции о том, что российским законодательством не утверждены типовые нормы выдачи форменной одежды для охранников частных охранных предприятий вовсе не говорит о том, что затраты на ее покупку нельзя учесть при расчете налога на прибыль.

Более того, при рассмотрении вопросов, связанных с порядком налогового учета затрат, судьи, как правило, не делают различий между форменной и специальной одеждой (см., например, постановления ФАС Московского округа от 23 декабря 2004 г. № КА-А40/11803-04, а также от 5 марта 2005 г. № КА-А41/1387-05). Главное, чтобы у налогоплательщика были документы, подтверждающие производственный характер соответствующих расходов.

Что касается форменной одежды, не предусмотренной законодательством, то ее выдача должна быть оформлена внутренним приказом по организации. В приказе очерчивается круг лиц, которым она положена, описывается сама одежда, порядок ее выдачи, возврата и т.д.

Как правило, форменная одежда стоит меньше 10 000 руб. В этом случае независимо от срока службы она не признается амортизируемым имуществом и включается в расходы в полной сумме.

Необходимость выдачи специальной одежды сверх установленных законодательством норм можно обосновать, если провести аттестацию рабочих мест. Такая возможность предусмотрена пунктом 6 Правил, утвержденных постановлением Минтруда России от 18 декабря 1998 г. № 51. Пусть комиссия выдаст заключение о том, что сотрудникам необходима спецодежда. Кроме того, стоит подготовить план улучшения условий труда работников и акты на списание спецодежды. Тогда будет проще убедить инспектора, что затраты на спецодежду обоснованны.

Впрочем, оспорить позицию чиновников можно и без аттестации. Дело в том, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает никаких ограничений при списании спецодежды. Здесь лишь говорится, что затраты на ее приобретение можно учесть при исчислении налога на прибыль либо в составе материальных расходов, либо в составе амортизируемого имущества. Отметим, судьи в этом вопросе выступают на стороне фирм (например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 июля 2004 г. по делу № А56-47456/03).

В первом случае стоимость спецодежды списывают на затраты в момент ее выдачи работникам (подп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ). Если стоимость спецодежды составляет более 10 000 руб. и срок полезного использования превышает 12 месяцев, то ее нужно учитывать в составе амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ). При этом затраты организации на приобретение курток, комбинезонов и т.п. будут уменьшать облагаемую налогом прибыль по мере начисления амортизации.

Право собственности на одежду переходит к работнику

В этом случае при исчислении налога на прибыль затраты на приобретение одежды организация может включить в расходы на оплату труда, если ее выдача предусмотрена законодательством либо коллективным договором или соглашением. Это утверждение верно как для специальной, так и для форменной одежды.

Согласно поправкам, внесенным в пункт 5 статьи 255 Налогового кодекса РФ, с будущего года в этом подпункте будет прямо указано, что затраты на форменную одежду, которая передается работнику в собственность, можно включить в состав расходов на оплату труда. Впрочем, учитывать расходы на форменную одежду можно и сейчас. Основание — пункт 25 статьи 255 Налогового кодекса РФ, который позволяет отнести на расходы любые выплаты работникам, упомянутые в трудовом или коллективном договоре. Поэтому достаточно предусмотреть в них обеспечение работников форменной одеждой — и такие расходы будут уменьшать налогооблагаемую прибыль фирмы.

То же самое можно сказать и про спецодежду. Если выданная на основании норм коллективного или трудовых договоров спецодежда остается у работников и после увольнения, она также включается в расходы на оплату труда. Поступить так позволяет пункт 25 статьи 255 Налогового кодекса РФ. В этом случае стоимость спецодежды будет уменьшать налогооблагаемую прибыль независимо от того, предусмотрена ли ее выдача в законодательстве или нет.

Если же форменная или специальная одежда не предусмотрена ни законодательством, ни коллективным договором, а выдается по инициативе организации, затраты на ее приобретение для целей налогообложения не учитываются.

7.3. Основные средства

7.3.1. Покупка основных средств

Первоначальная стоимость основных средств

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (новых или бывших в эксплуатации), является сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов). К ним относятся:

- суммы, уплачиваемые по договору продавцу, а также деньги, истраченные на доставку и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- плата подрядчику за выполненные строительные работы;
- суммы, уплачиваемые за консультационные и информационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств. Случаи включения «входного» НДС в первоначальную стоимость основных средств определены статьей 170 Налогового кодекса РФ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Приведенный перечень — открытый. А значит, в него можно включить любые затраты, которые непосредственно связаны с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, которые осуществлены до момента ввода объекта в эксплуатацию.

Информационные и консультационные услуги

По общему правилу, указанному в пункте 8 ПБУ 6/01, расходы по оплате услуг информационного и консультационного характера, связанные с покупкой основного средства, увеличивают его первоначальную стоимость. В на-

логовом учете такие затраты включают в состав прочих расходов (ст. 264 Налогового кодекса РФ). И в «налоговую» первоначальную стоимость основных средств они не включаются.

Что же это за информационные услуги? Скажем, вы решили приобрести недвижимость. Для этого обратились к риэлтерам. Они занимались поиском подходящего офиса и на выбор организации предоставили несколько вариантов, один из которых подошел. За услуги риэлтеру было уплачено вознаграждение. Его можно включить в первоначальную стоимость недвижимости.

Надо сказать, что поскольку в налоговом учете стоимость информационных услуг списывается на расходы сразу, некоторые специалисты предлагают использовать это для оптимизации налога на прибыль. В частности, предлагают разделить реальную стоимость основных средств на части: непосредственно цену и оплату стоимости информационных услуг. Тогда, во-первых, есть реальная экономия, так как плата за услуги, как мы уже сказали, списывается сразу. Во-вторых, общие затраты на покупку имущества окупятся быстрее – списывать через амортизацию придется меньшую стоимость основного средства.



ПРИМЕР Организация приобрела у компании основное средство за 141 600 руб. (в том числе НДС – 21 600 руб.). Из них стоимость собственного имущества – 82 600 руб. (в том числе НДС – 12 600 руб.), стоимость консультационных услуг по обслуживанию этого основного средства соответственно – 59 000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.).

Следовательно, организация сможет сразу списать на расходы 50 000 руб. Оставшиеся 70 000 руб. будут списаны на расходы в течение срока службы основного средства. Если бы стоимость консультационных услуг не была выделена отдельно, в течение срока полезного использования надо было бы списывать не 70 000 руб., а 120 000 руб.

Услуги нотариуса

Нередко при покупке основных средств, особенно недвижимости, организации прибегают к услугам нотариуса. В связи с этим возникает вопрос, можно включить суммы, уплаченные за совершение нотариальных действий в первоначальную стоимость основных средств. Тут все зависит от того, для каких целей привлекали нотариуса.

Если такие траты непосредственно связаны с покупкой, то в бухгалтерском учете стоимость услуг нотариуса нужно включить в первоначальную стоимость основного средства. Это следует из пункта 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В налоговом учете данные затраты нужно учесть в составе прочих расходов (ст. 264 Налогового кодекса РФ). При этом расходы на оформление у нотариуса договора купли-продажи основного средства учитывают при налогообложении прибыли только в пределах государственных тарифов на нотариальные услуги.

А вот если, скажем, нотариус удостоверил договор залога имущества при получении кредита на покупку основных средств, то расходы в виде оплаты его услуг в первоначальную стоимость объекта основных средств не включаются.

Согласно пункту 1 статьи 257 Налогового кодекса первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Кодексом.

А плата за нотариальное удостоверение договора залога связаны с оформлением кредита, а не с приобретением основных средств.

Поэтому в бухгалтерском учете такие затраты включают в состав прочих расходов. Аналогично плата за услуги нотариуса учитываются для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Такой позиции придерживаются и налоговики (письмо МНС России от 26 февраля 2004 г. № 02-5-11/38@).

Проценты по кредитам

Проценты по кредитам и займам, которые фирма взяла для покупки основных средств, включают в их первоначальную стоимость. Правда речь идет лишь о тех процентах, которые были начислены до того, как объект при-

нят к бухгалтерскому учету. Так предписывает поступать пункт 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15:01). Оно утверждено приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н.

В налоговом учете действует другое правило. В налоговом же учете проценты, которые начислены по кредитам и займам, взятым для покупки основного средства, относятся к внереализационным расходам (подп. 2 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ) и его первоначальную стоимость не увеличивают. Из-за этой разницы суммы амортизации объекта в бухучете и для целей налогообложения будут различаться. То есть возникнут и временные разницы в соответствии с ПБУ 18/02.



ПРИМЕР Организация 15 августа 2007 г. оформила в банке кредит на приобретение объекта основных средств сроком на 6 месяцев под 18 процентов годовых. Сумма кредита 600 000 руб.

17 августа 2007 г. деньги, полученные от банка, перечислены поставщику. Объект основных средств поступил и введен в эксплуатацию в сентябре.

Условиями кредитного договора предусмотрена ежемесячная уплата процентов. Срок возврата кредита 17 февраля 2008 года.

Бухгалтерские проводки по данной операции будут выглядеть следующим образом:

17 августа 2007 года:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 600 000 руб. – получен банковский кредит;

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 600 000 руб. – перечислен аванс поставщику.

За период с 17 по 31 августа начислены проценты за пользование кредитом в сумме 4142 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times (18 : 365 \text{ дн.} \times 14 \text{ дн.})) : 100$:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 4142 руб. – начислены проценты за кредит за август;

ДЕБЕТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 4142 руб. – перечислены банку проценты за кредит за август в соответствии с кредитным договором.

4 сентября 2007 года:

Получен объект основных средств от поставщика. За период с 1-го по 4-е сентября необходимо начислить проценты за кредит.

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 1184 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times (18 : 365 \text{ дн.} \times 4)) : 100$ – начислены проценты по кредиту с начала сентября до момента получения объекта основных средств;

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 513 801 руб. $(600\,000 - 91\,525 + 4142 + 1184)$ – получен объект основных средств от поставщика;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 91 525 руб. – отражен НДС по приобретенному объекту основных средств.

15 сентября 2007 года:

Объект основных средств введен в эксплуатацию. За период с 5-го сентября до 15-го нужно начислить проценты и включить их в состав фактических затрат по его приобретению.

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 3255 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times (18 : 365 \text{ дн.} \times 11 \text{ дн.})) : 100$ – начислены проценты по кредиту со дня получения объекта и до момента ввода его в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 517 801 руб. $(513\,056 + 3255)$ – объект основных средств введен в эксплуатацию с первоначальной стоимостью, которая включает в себя проценты по кредиту, начисленные с момента получения объекта до даты ввода его в эксплуатацию.

«Налоговая» стоимость основных средств будет равна 513 859 руб. Сумма процентов, которые были начислены до ввода основного средства в эксплуатацию, будут включены в налоговые внереализационные расходы организации, на прочие бухгалтерские. Для упрощения примера далее налоговый учет процентов рассматривать в данном примере не будем.

После того, как объект введен в эксплуатацию и будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС, а также от поставщика получен счет-фактура, «входной» НДС может быть принят к вычету:

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

– 91 525 руб. – принят НДС к вычету, так как объект основных средств введен в эксплуатацию.

Проценты за кредит, начисленные за вторую половину сентября, отражаются следующей бухгалтерской проводкой:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 4438 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times (18 : 365 \text{ дн.} \times 15 \text{ дн.})) : 100$ – начислены проценты за кредит с 16-го до 30-го сентября;

С октября по январь включительно проценты за кредит будут начисляться условно в одной и той же сумме и отражаться следующей бухгалтерской записью:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 8820 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times (18 : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн. (условно)))) : 100$ – начислены проценты по кредиту с октября по январь;

ДЕБЕТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 8876 руб. – перечислены банку проценты за пользование кредитом.

А за февраль 2008 года сумма процентов составляет 5100 руб. $(600\,000 \text{ руб.} \times (18 : 365 \text{ дн.} \times 17 \text{ дн.})) : 100$. Начисление и перечисление данной суммы отражается аналогичными бухгалтерскими

проводками. Одновременно 17 февраля 2008 г. в соответствии с кредитным договором возвращается банку вся сумма кредита. Эта операция отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 600 000 руб. – погашение задолженности по кредиту.

Расходы по госрегистрации основных средств

Право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре учреждениями юстиции (ст. 131 Гражданского кодекса РФ). В свою очередь статья 219 Гражданского кодекса РФ настаивает: право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество возникает с момента государственной регистрации.

В соответствии с пунктом 3 статьи 2 Федерального закона РФ от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав. Владельцу выдается свидетельство о государственной регистрации прав.

Если недвижимость приобретается по договору купли-продажи, объект, переход права собственности на который связан с государственной регистрацией, нужно помнить о расхождениях правил бухгалтерского и налогового учета этого объекта.

Согласно пункту 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств.

Из пункта 52 Методических указаний по учету основных средств следует, что незарегистрированные объекты недвижимости учитываются в качестве капитальных вложений. Следовательно, нормы ПБУ 6/01 к указанным объектам не могут быть применены.

В бухгалтерском учете объект будет учтен на счете 01 в качестве объекта основных средств после получения свидетельства о государственной регистрации права собственности.

В налоговом учете пункт 8 статьи 258 Налогового кодекса РФ определяет: основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Таким образом, момент, в который приобретенный объект может быть учтен в качестве основного средства, в налоговом и бухгалтерском учете не совпадают.

7.3.2. Вклад в уставный капитал

В соответствии с действующим законодательством оплата своей доли уставного капитала участником общества с ограниченной ответственностью либо оплата стоимости акций участником акционерного общества может быть произведена денежными средствами, ценными бумагами, товарно-материальными ценностями, имущественными правами либо иными правами, имеющими оценку.

При этом первоначальная стоимость основных средств, внесенных в уставный или складочный капитал, определяется в общем порядке в соответствии с пунктом 8 ПБУ 6/01.

Если стоимость имущества, вносимого в уставный капитал, превышает 200 МРОТ, то необходим независимый оценщик. Об этом сказано в пункте 2 статьи 15 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Подобная норма есть и в Федеральном законе от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Правда, в этом случае оценщика привлекают, если акции оплачиваются неденежными средствами (ст. 35).

Первичными документами, являющимися основанием для принятия к учету объекта основных средств, внесенного в счет вклада в уставный капитал организации, служат:

- 1) решение собрания учредителей о денежной оценке вкладов участников, производимых в денежной форме;
- 2) акт независимого оценщика об оценке объекта основных средств;
- 3) акт (накладная) приемки-передачи объекта основных средств по форме ОС-1.

При поступлении вклада в уставный (складочный) капитал организации в виде основных средств производится запись по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями. Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы. В аналогичном порядке определяется первоначальная стоимость основных средств, полученных при формировании уставного фонда, паевого фонда.

Теперь к налоговому учету. Согласно статье 277 Налогового кодекса РФ имущество или имущественное право, полученное в уставный капитал, нужно оценивать исходя из остаточной стоимости, по которой оно числилось в налоговом учете учредителя на момент перехода права собственности. Стоимость имущественного вклада можно увеличить на сумму расходов, которые понес учредитель, передавая имущество созданной фирме. Да и то при условии, что такие расходы являются частью взноса в уставный капитал. То есть организация должна получить от учредителя документы, подтверждающие налоговую стоимость переданного имущества. Иначе вклад придется отразить в налоговом учете в нулевой оценке.

Если учредитель — физическое лицо или иностранная фирма, то имущественный вклад принимают равным сумме, которую учредитель истратил при его покупке. Однако если речь идет об иностранном учредителе, то прежде из его расходов на покупку имущества надо вычесть начисленную амортизацию. Максимальная же величина, в которую можно оценить имущество, полученное от иностранной компании, не должна превышать рыночную цену вклада. Причем эту цену должен подтвердить независимый оценщик, действующий по законам государства, в котором расположен учредитель.

Как определить срок полезного использования основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, указано в пункте 14 статьи 259 Налогового кодекса РФ. Этот срок равен разнице между сроком полезного использования, установленного учредителем, и временем эксплуатации основного средства учредителем.



ПРИМЕР Организация и два физических лица в 2007 года учредили фирму с уставным капиталом 1 500 000 руб. При этом организация вносит свою долю неденежными средствами. В частности объектами основных средств, на сумму 1 000 000 руб., материалами на сумму 300 000 руб. и дебиторской задолженностью на сумму 50 000 руб. Физические лица вносят свою долю деньгами. Балансовая стоимость объектов основных средств, передаваемых в качестве вклада в уставный капитал, составляет 1 200 000 руб. (по данным налогового учета — 1 150 000 руб.), независимым оценщиком определена стоимость данных объектов основных средств в размере 1 000 000 руб., что подтверждено актом.

Данная операция в бухгалтерском учете ЗАО «Апрель» отражается бухгалтерскими проводками:

ДЕБЕТ 75 «Расчеты с учредителями» КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

— 1 500 000 руб. — регистрация уставного капитала;

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»

— 1 000 000 руб. — погашение задолженности по вкладу в уставный капитал объектами основных средств;

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»

— 300 000 руб. — погашение ОАО «Весна» задолженности по вкладу в уставный капитал материалами;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами, кредиторами» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»

— 50 000 руб. — погашение задолженности по вкладу в уставный капитал дебиторской задолженности;

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»

— 150 000 руб. погашение задолженности по вкладу в уставный капитал физическими лицами;

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»
 – 1 000 000 руб. – введены в эксплуатацию объекты основных средств.

В налоговом учете стоимость имущества, полученного в уставный капитал, будет равна 1 150 000 руб.

7.3.3. Поступление безвозмездно

В соответствии с пунктом 1 статьи 572 Гражданского кодекса РФ безвозмездная передача в собственность какой-либо вещи от одной стороны другой считается дарением. Статья 575 Гражданского кодекса РФ гласит, что в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено (за исключением подарков, стоимость которых не превышает пяти минимальных размеров оплаты труда). В связи с этим организация может безвозмездно получить основные средства, не нарушая Гражданский кодекс, от физического лица, от некоммерческой организации и по другим законным основаниям.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. В первоначальную стоимость включают все фактические затраты, связанные с такой операцией. При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей. Сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств публикуются в средствах массовой информации и специальной литературе.

Затраты по доставке указанных объектов основных средств, полученных по договору дарения или в иных случаях безвозмездного получения, учитываются как затраты капитального характера и относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта. Указанные расходы отражаются на счете учета капитальных вложений в корреспонденции со счетами учета расчетов. Основанием для принятия к учету объекта основных средств, переданного безвозмездно, служит акт приема-передачи по форме ОС-1.

В соответствии с пунктом 8 ПБУ 9/99 активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, являются прочими доходами.

Теперь поговорим о налоговом учете. Пунктом 2 статьи 256 Налогового кодекса РФ устанавливается перечень имущества, не подлежащего амортизации, пункт 3 этой статьи содержит перечень имущества, которое исключается из амортизируемого. В обоих случаях установлены закрытые перечни исключений из общего правила о начислении амортизации для исчисления налога на прибыль. Данное обстоятельство позволяет сделать вывод, что имущество, не названное в этих списках и соответствующее общему определению амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ), должно амортизироваться для целей налогообложения.



ПРИМЕР Организация получила безвозмездно от физического лица объект основных средств. Рыночная стоимость данного объекта на день передачи определена в 180 000 руб.

В бухгалтерском учете принимающей стороны безвозмездное получение объекта будет отражено следующими проводками:

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления»

– 180 000 руб. – оприходован объект основных средств, полученный безвозмездно;

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 180 000 руб. – введен в эксплуатацию объект основных средств, полученных безвозмездно.

Начислять амортизацию по объекту основных средств, полученному безвозмездно, следует с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. Эта же сумма будет начислена в виде дохода, полученного по договору дарения. Предположим, что в нашем примере по объекту основных

средств, полученному безвозмездно, установлен срок полезного использования 6 лет, амортизация начисляется линейным способом. Следовательно, сумма ежемесячной амортизации составляет 2500 руб. (180 000 руб. : 6 лет : 12 мес.).

В бухгалтерском учете эта операция будет отражаться следующими проводками:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.) КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

– 2500 руб. – начислена амортизация по объекту основных средств, полученному безвозмездно;

ДЕБЕТ 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 2500 руб. – начислен доход от использования объекта основных средств, полученного безвозмездно.

7.3.4. Строительство

Строительство может вестись хозяйственным или подрядным способом. В первом случае объект основных средств возводят своими силами. Во втором случае привлекают стороннюю организацию, чаще всего строительную специализированную фирму.

Бухгалтерский учет затрат на строительство и их налогообложение зависит от способа строительства. При подрядном способе первоочередное значение имеет то обстоятельство, в чьих интересах производится строительство, то есть является ли организация-заказчик (учитывающая капитальные вложения) одновременно и инвестором или она осуществляет капитальные вложения в интересах другой организации (других организаций).

Хозяйственный способ

К строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства.

Затраты на строительство объекта (стоимость материалов, заработная плата сотрудников, занимающихся строительством, налоги по ней, расходы на содержание строительных машин, механизмов, управленческие расходы и прочие) учитываются на балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По окончании строительства и ввода объекта в эксплуатацию затраты, собранные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», формируют первоначальную стоимость данного объекта и подлежат учету на счете 01 «Основные средства».

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления облагается НДС. Налоговая база при этом определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов организации на их выполнение.

Дата возникновения обязанности по уплате налога по строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления, определяется как последний день месяца каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 Налогового кодекса РФ). При этом налоговая база – это расходы на строительство за прошедший месяц (ст. 159 Налогового кодекса РФ). В том числе работы, выполненные собственными силами налогоплательщика, и работы, выполненные привлеченными подрядными организациями. Такое мнение приведено в письме Минфина России от 16 января 2006 г. № 03-04-15/01. В более позднем письме указанное разъяснение Минфина взяли на вооружение и налоговики (письмо ФНС от 25 января 2006 г. № ММ-6-03/63@).

В главе 21 Налогового кодекса РФ определен порядок применения сумм НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. В настоящее время налогоплательщик имеет право на вычет суммы НДС:

– исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организации. При этом указанные вычеты производятся по мере уплаты налога в бюджет (абз. 2 п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ) и только по объектам, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), при исчислении налога на прибыль;

– предъявленные по товарам (работам), услугам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ (абз. 1. п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

«Входной» НДС по материалам, работам и услугам, использованным при строительстве для собственных нужд, можно будет принять к вычету сразу же, как только эти материалы (работы, услуги) будут приняты на учет. А также будут выполнены все прочие условия, необходимые для вычета: наличие счета-фактуры и использование в операциях, облагаемых НДС.



ПРИМЕР В марте 2007 года организация начала возводить для собственных нужд здание склада. В этом месяце в строительстве использованы материалы, приобретенные у сторонних организаций, на сумму 590 000 руб., в том числе НДС – 90 000 руб. Другие расходы организации составили 184 000 руб. А услуги подрядчиков обошлись фирме в 236 000 руб. (в том числе НДС – 36 000 руб.). Бухгалтер организации сделал следующие проводки:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» субсчет «Строительные материалы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 500 000 руб. (590 000 – 90 000) – приобретены материалы;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 90 000 руб. – отражен НДС по приобретенным ценностям;

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Строительство объектов основных средств» КРЕДИТ 10 «Материалы» субсчет «Строительные материалы»

– 500 000 руб. – списаны материалы на строительство объекта;

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Строительство объектов основных средств» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 02 «Амортизация основных средств», 23 «Вспомогательные производства»

– 184 000 руб. – списаны другие расходы организации, связанные со строительством объекта;

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Строительство объектов основных средств» КРЕДИТ 60

– 200 000 руб. (236 000 – 36 000) – включена в состав капитальных вложений стоимость работ, выполненных подрядчиками;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 36 000 руб. – отражен НДС по приобретенным работам.

Последним днем января следует начислить НДС на сумму расходов на строительство за прошедший месяц, включая и стоимость подрядных работ (ст. 159 Налогового кодекса РФ). В бухгалтерском учете операция по начислению на стоимость строительно-монтажных работ НДС отражается проводкой:

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 159 120 руб. ((500 000 руб. + 184 000 руб. + 200 000 руб.) × 18%) – начислен НДС на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных в январе.

Сумма НДС, исчисленного при выполнении строительно-монтажных работ за январь, уплачена в бюджет в феврале 2007 года.

В бухгалтерском учете сделаны проводки:

в январе 2007 года:

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
– 126 000 руб. (90 000 + 36 000) – предъявлен к вычету из бюджета НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), использованных для строительства.

Таким образом, по строительно-монтажным работам, выполненным для собственных нужд, организация за январь 2007 года:

а) начислен в бюджет НДС от стоимости выполненных строительно-монтажных работ в размере 159 120 руб.;

б) предъявлен к вычету из бюджета НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), использованных для производства строительно-монтажных работ, в размере 126 000 руб.

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»
– 159 120 руб. – уплачен в бюджет НДС по строительно-монтажным работам в составе общей суммы декларации;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
– 159 120 руб. – предъявлен к вычету из бюджета НДС, начисленный на стоимость строительно-монтажных работ.

Подрядный способ

Если строительство ведется подрядным способом, то все работы выполняет сторонняя организация.

Когда строительство осуществляется исключительно для нужд организации, ведущей учет капитальных вложений и формирование капитальных вложений, производится по той же схеме, что и при приобретении объектов основных средств. При этом необходимо иметь в виду следующие особенности:

– если функции заказчика-застройщика в организации выполняет обособленное структурное подразделение (с собственным расчетным счетом или без него), то расходы по содержанию такого подразделения должны списываться на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и увеличивать инвентарную стоимость строящихся объектов. Нормирование этих расходов осуществляется при заключении договора строительного подряда и разработке проектно-сметной документации;

– при строительстве подрядным способом есть расходы, которые не включают в инвентарную стоимость законченных строительством объектов (и, разумеется, не учитываются при расчете нормы амортизационных отчислений). Эти суммы учитываются на субсчете «Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств», открываемом к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», и списываются по вводу объекта в эксплуатацию со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом учета источника финансирования;

– в процессе деятельности заказчика могут образоваться прибыли и убытки, состав и порядок формирования которых регулируется письмом Минфина России по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» от 30.12.1993 г. № 160 (далее – Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций). В том случае, когда заказчик не является специализированной организацией, а представляет собой структурное подразделение коммерческой организации, финансовый результат деятельности формируется на общих основа-

ниях. Разумеется, при этом в состав прибыли не включаются суммы экономии средств, выделенных для осуществления строительства, но не в составе результата от обычной деятельности, а в составе прочих доходов и расходов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 740 Гражданского кодекса РФ договор строительного подряда заключается на строительство или реконструкцию предприятия, здания, сооружения или иного объекта, а также на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ. Обязанность по обеспечению строительства материалами, конструкциями и оборудованием несет подрядчик, если договором не предусмотрено, что обеспечение строительства в целом или в определенной части осуществляет заказчик (п. 1 ст. 745 Гражданского кодекса РФ).

НДС, предъявленный подрядными организациями, проводившими капитальное строительство, а также сборку (монтаж) основных средств, можно принимать к вычету по мере постановки на учет построенных или смонтированных объектов.



ПРИМЕР Организация в ноябре 2007 года заключила договор подряда на строительство деревообрабатывающего цеха и монтаж в нем лесопильных и деревообрабатывающих станков. Стоимость работ по договору строительства – 1 770 000 руб. (в том числе НДС – 270 000 руб.), стоимость работ по монтажу оборудования 354 000 руб. (в том числе НДС – 54 000 руб.) Оборудование было приобретено организацией за 885 000 руб. (в том числе НДС – 135 000 руб.). По договору с поставщиком оплата производится авансом.

Эта операция в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета» субсчет «Авансы выданные»

– 885 000 руб. – произведена оплата за деревообрабатывающее оборудование в ноябре 2006 года;

ДЕБЕТ 07 «Оборудование к установке» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 750 000 руб. – оприходованы деревообрабатывающие станки в ноябре 2007 г.;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 135 000 руб. – отражен НДС по приобретенному оборудованию.

Строительство цеха закончено в январе 2008 г. Стороны подписали акт приемки-передачи построенного объекта:

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 1 500 000 руб. – отражена приемка законченного строительством деревообрабатывающего цеха;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 270 000 руб. – отражен НДС по принятому объекту.

В январе 2008 г. деревообрабатывающие станки передаются монтажной организации для монтажа во вновь построенном цехе;

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 07 «Оборудование к установке»

– 750 000 руб. – оборудование передано в монтаж.

По окончании монтажных работ подписывается акт выполненных работ, на основании которого в бухгалтерии организации сделаны проводки:

ДЕБЕТ 08 «Вложение во внеоборотные активы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 300 000 руб. – приняты работы по монтажу оборудования;

ДЕБЕТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 54 000 руб. – отражен НДС по монтажным работам.

Так как в январе деревообрабатывающий цех и оборудование введены в эксплуатацию, то на основании актов, утвержденных руководителем, в бухгалтерии организации открываются инвентарные карточки на каждый объект и присваиваются инвентарные номера.

Ввод в эксплуатацию объектов основных средств, построенных подрядным способом, отражается следующими проводками:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 2 520 000 руб. (750 000 + 1 500 000 + 270 000) – отражен ввод объектов в эксплуатацию.

Сумма НДС, предъявленная поставщиком оборудования и подрядчиком по строительству цеха и монтажу оборудования, принимается к вычету:

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» КРЕДИТ 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

– 459 000 руб. (135 000 + 270 000 + 54 000) – зачтен НДС по вновь построенным и введенным в эксплуатацию объектам основных средств.

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 354 000 руб. – оплачены монтажные работы;

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 1 770 000 руб. – оплачены услуги подрядчика по строительству цеха.

7.3.5. Амортизация основных средств

Методы начисления амортизации в бухгалтерском учете

Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением по бухгалтерскому учету. Учет основных средств ПБУ 6/01.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете начисляется износ. Делается это линейным способом в порядке, который прописан в пункте 19 ПБУ 6/01. То есть ежемесячно.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования), объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и коллекциям и др. То есть перечень таких объектов открыт.

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданных в аренду, производится арендодателем. Начисление амортизации по объектам основных средств, являющимся предметом договора финансовой аренды, производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора финансовой аренды.

Кроме того, организациям разрешено амортизировать:

- жилищный фонд (жилые дома, общежития, квартиры и др.);
- объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты;
- продуктивный скот, буйволы, волы и олени;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.

По объектам жилищного фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на счете учета доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформляются соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, затем документы передаются на государственную регистрацию. По фактически эксплуатируемым объектам амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. При принятии этих объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после государственной регистрации производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации. Допускается объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

В соответствии с пунктом 23 ПБУ 6/01 амортизация по объектам основных средств начисляется все время по мере его использования, но кроме восстановительного периода, продолжительностью более одного года или в случаях консервации объектов сроком более 90 дней.

Порядок консервации объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом могут быть переведены на консервацию объекты основных средств, находящиеся в определенном технологическом комплексе и (или) имеющие законченный цикл технологического процесса.

Если в соответствии с законодательством РФ о мобилизационной подготовке или мобилизации организация консервирует основные средства и не использует их для извлечения дохода, то амортизация по ним не начисляется. Раньше этого определено не было.

Согласно пункту 18 ПБУ 6/01 амортизация на объекты основных средств может производиться следующими способами:

- 1) линейным способом;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) списанием стоимости по сумме лет срока полезного пользования;
- 4) способом списания стоимости в пропорции к объему продукции (работ, услуг).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Объекты основных средств со стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т. п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов организацией должен быть организован контроль за их движением.

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Линейный способ

При линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости (первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) за минусом начисленной амортизации) объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

В пункте 19 ПБУ 6/01 сказано, что по объектам основных средств, которые амортизируются способом уменьшаемого остатка, фирмы могут использовать специальный коэффициент, но не выше трех. И применять его могут все без исключения организации при условии, что используют метод уменьшаемого остатка при расчете амортизации.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основ-

ных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

При применении начисления амортизации по объектам основных средств способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натуральных показателей объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования такого объекта.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 исчисленной годовой суммы. В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

По объектам основных средств, используемым в организации с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия. Прекращается начисление амортизационных начислений с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или выбытия объекта.

Наличие амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

Способы начисления амортизации в налоговом учете

Все организации для целей налогообложения должны использовать механизм амортизации, предусмотренный главой 25 Налогового кодекса РФ. Этот механизм значительно отличается от механизма, применяемого в бухгалтерском учете.

Согласно статье 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым признается имущество, стоимость которого превышает 10 000 руб. и срок службы которого больше 12 месяцев. Напомним: в бухучете лимит выше – до 20 000 руб. И хотя учетной политикой для целей бухгалтерского учета его также можно установить на уровне 10 000 руб., тогда фирме не удастся сэкономить на налоге на имущество. С другой стороны, установив другой лимит в бухучете, бухгалтер обрекает себя на дополнительную работу. Ведь в данном случае не удастся избежать временных разниц, которые неизбежно возникнут при учете основных средств.

Статьей 259 Налогового кодекса РФ определены два метода начисления амортизации:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

Линейный метод предусматривает равномерное начисление амортизации в течение всего срока использования основного средства исходя из его первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока его полезного использования.

Согласно пункту 4 статьи 259 Налогового кодекса РФ норма амортизации при линейном методе определяется по следующей формуле:

$$K = (1 : N) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах;

N – срок полезного использования объекта основных средств (имущества) в месяцах.

В соответствии с требованиями ПБУ 6/01 в налоговом учете, по сравнению с бухгалтерским, определяется не годовая, а месячная сумма отчислений по амортизации объекта основных средств.

Следовательно, единственным методом, обеспечивающим финансовый порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, является линейный метод. Однако равные суммы амортизации в налоговом и бухгалтерском учете могут быть получены при следующих равных условиях, а именно должны совпадать:

- 1) первоначальная стоимость основного средства;
- 2) срок его полезного использования.

Нелинейный метод начисления амортизации согласно пункту 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ организации вправе применять по объектам амортизационного имущества, входящим в состав I–VII амортизационных групп.

Согласно пункту 5 статьи 259 Налогового кодекса РФ при применении нелинейного метода сумма ежемесячных отчислений амортизации по объектам основных средств исчисляется как произведение остаточной стоимости объекта основных средств на начало месяца на амортизационную норму, определенную для данного объекта:

$$K = (2 : N) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту основных средств;

N – срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Остаточная стоимость объекта основных средств определяется как разность между его первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начальной за период его эксплуатации.

Согласно пункту 5 статьи 259 Налогового кодекса РФ при нелинейном способе начисления амортизации с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества будет равна 20 процентам от его первоначальной стоимости, амортизационные отчисления от него будут проходить по следующему порядку:

- 1) остаточная стоимость объекта для амортизационных начислений фиксируется и определяется как его базовая стоимость для последующих расчетов;
- 2) сумма начислений по амортизации за каждый месяц в отдельности в отношении амортизируемого объекта будет рассчитываться как деление его базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

Согласно пункту 6 статьи 259 Налогового кодекса РФ особый порядок начисления амортизации установлен для вновь учрежденных либо ликвидированных (реорганизованных) организаций не с начала, а в течение месяца.

Ликвидируемыми (реорганизуемыми) организациями амортизация не должна начисляться начиная с первого числа месяца, в котором завершена их ликвидация (реорганизация).

Вновь организуемыми предприятиями (в том числе путем реорганизации) амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации. Однако на организации, которые реорганизуются путем изменения организационно-правовой формы, положения названного пункта статьи 259 Налогового кодекса РФ не распространяются. Эти организации не прерывают наличие амортизации на период, в котором осуществляется изменение их организационно-правовой формы.

Коэффициенты при расчете сумм амортизации

В соответствии с пунктом 7 статьи 259 Налогового кодекса РФ по основным средствам, которые используются в качестве работы в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности, амортизация (норма) имеет право быть повышена, но не более чем в 2 раза.

Если же основные средства являются предметом договора финансовой аренды (лизинговый договор), то норма амортизации может быть повышена на них не более чем в три раза. Также амортизационная норма не может быть увеличена по основным средствам, включенным в 1–3 группы, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

По легковому автотранспорту, стоимость которого более чем 300 000 руб., и микроавтобусом, стоимость которого более 400 000 руб. (первоначальная), норма амортизации будет исчисляться с пониженным коэффициентом, равным 0,5.

Организации имеют право начислять амортизацию по нормам, ниже установленных статьей 259 Налогового кодекса РФ. Но это необходимо оговорить в учетной политике для целей налогообложения прибыли. Понижение нормы амортизации должно применяться с начала и до окончания налогового периода.

Амортизационная премия

Статья 259 Налогового кодекса РФ предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10 процентов стоимости — это право организации, а не обязанность. То есть организация сама решает, списывать ей 10 процентов от стоимости основных средств одновременно или амортизировать полную стоимость новых объектов. Между тем в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

Тут хотелось бы затронуть вот какой вопрос, который часто задают бухгалтеры. Речь идет о том, может ли единовременное списание до 10 процентов первоначальной стоимости основного средства применять только в отношении отдельных объектов основных средств? Минфин в письме от 13 марта 2006 г. № 03-03-04/1/219 отвечает на этот вопрос отрицательно. По мнению чиновников, фирма должна списывать часть стоимости всех новых основных средств или не использовать такую возможность вовсе. То есть воспользоваться предоставленным правом в отношении отдельных групп основных средств нельзя. В приказе об учетной политике организация должна указать о том, будет она списывать часть стоимости основных средств или нет. Кроме того, тут же определяют процент списания. Ведь 10 процентов — это максимальная величина.

Такая трактовка чиновников пункта 1.1 статьи 259 Налогового кодекса РФ представляется расширительной и ущемляет права налогоплательщиков. Налоговое законодательство, предоставляя налогоплательщику право выбирать, воспользоваться ли возможностью списать до 10 процентов стоимости основного средства или нет, не уточняет, как использовать это право: в отношении всех своих новых объектов или только части из них. А раз так, то никто не мешает налогоплательщику прописать в учетной политике для целей налогообложения, что амортизационная премия будет использоваться только по определенным группам основных средств. Скажем, дорогостоящих.

До 10 процентов стоимости купленного объекта основных средств списывают в месяце, следующем за месяцем ввода этого объекта в эксплуатацию. Амортизация также начинает начисляться в этом же месяце. Получается, что в первый месяц после ввода объекта в эксплуатацию на расходы будут списаны до 10 процентов стоимости основных средств и ежемесячная сумма амортизации. Понятно, что в последующем при расчете ежемесячной суммы амортизационных отчислений величина списанной единовременно суммы в первоначальной стоимости уже не учитывается. Такой вывод можно сделать из пункта 2 статьи 259 Налогового кодекса РФ. Согласно с этим и чиновники из Минфина России (письмо от 11 октября 2005 г. № 03-03-04/2/76). Кстати, списание единовременной части стоимости основного средства никак не влияет на сроки полезного использования.

Добавим, что организация может начислить амортизационную премию по расходам на достройку, модернизацию, дооборудование, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основных средств (п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса). Реконструкция в этот список не включена. Однако уже с 1 января 2007 года в действие вступает новая редакция Налогового кодекса. И с затрат на реконструкцию можно будет также начислять амортизационную премию (п. 5 ст. 1 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 144-ФЗ). Обратите внимание: эта поправка начнет действовать «задним числом» — с 1 января 2006 года. Получается, что если фирма захочет применять премию к объектам, реконструированным в 2006 году, то пересчитать амортизацию бухгалтер сможет только в начале 2007 года.

Кроме того, единовременно списать до 10 процентов стоимости основного средства не удастся, когда оно получено в качестве вклада в уставный капитал. По мнению чиновников из Минфина России, высказанному в письме от 16 мая 2006 г. № 03-03-04/1/452, в данном случае организация для приобретения этих основных средств

не произвела капитальные вложения. А именно с такой суммы и рассчитываются 10 процентов амортизационной премии (п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Что касается имущества, передаваемого по договору лизинга, которое учитывается на балансе лизингодателя, то организации вправе одновременно включать в расходы до 10 процентов от его стоимости. Однако с такой точкой зрения не согласны чиновники Минфина (см., например, письмо от 6 мая 2006 г. № 03-03-04/2/132). По логике чиновников имущество, передаваемое в лизинг, основными средствами для целей налогового учета не являются лишь на том основании, что учитывают их отдельно на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Следовательно, «не может рассматриваться для целей Кодекса как капитальные вложения, которые налогоплательщик вправе учесть в составе расходов в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств одновременно». Только вот непонятно, причем здесь счет, на котором учитывают имущество. В данном случае надо ориентироваться на пункт 1 статьи 257 Налогового кодекса РФ. Согласно этому определению имущество, передаваемое в лизинг, вполне может считаться амортизируемым имуществом. Более того, лизинговая компания несет расходы капитального характера при его покупке. И лишь потом такие расходы ей возмещает частями лизингополучатель. Другой вопрос, что часто под договором лизинга скрывается продажа основного средства в рассрочку. В этом случае амортизационную премию применить нельзя. Если же таких претензий к сделке нет, то использование премии лизингодателем правомерно.

И, наконец, последняя проблема. Тут речь идет о неотделимых улучшениях в арендованное имущество. По мнению чиновников амортизационная премия не применяется к амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в арендованные основные средства. Дело в том, что не выполняется одно из условий применения амортизационной премии. Капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество хотя и включаются в состав амортизируемого имущества, но не принадлежат арендатору на праве собственности.

Однако мы считаем, что такая позиция противоречит нормам Налогового кодекса. Организация может иметь как собственные, так и арендованные основные средства. В Кодексе используется формулировка «арендованные объекты основных средств» (п. 1 ст. 258 Налогового кодекса РФ). Так что арендатор имеет полное право применять амортизационную премию.

Срок полезного использования

Срок полезного использования является период, в течение которого использование основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этих основных средств.

Определяя срок полезного использования (эксплуатации) принимают во внимание:

- планируемый срок эксплуатации объекта, связанный с его производственной деятельностью и мощностными возможностями;
- физический износ по плану, который связан с режимом работы данного объекта и условий влияния среды (естественной и агрессивной), а также с ремонтом; ограничения по пользованию объектом нормативные и правовые (срок аренды, модернизации и т. д.).

Все эти моменты производятся организацией при принятии объекта к учету в соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01 по определению срока полезного пользования объекта основных средств.

В соответствии с пунктом 1 статьи 258 Налогового кодекса РФ имущество организации (основные средства и нематериальные активы), подлежащие амортизации, классифицируются на амортизационные группы по срокам полезного использования. А срок использования объекта определяется организацией в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Классификация основных средств подразумевает свободное определение срока полезного использования амортизируемого имущества. Таким образом, организация вправе самостоятельно поставить срок полезного использования любого объекта либо 7 лет, либо 8 лет или же 9 лет и 3 месяца и т. д. Основанием для постановки служит мнение и заключение комиссии по основным средствам. Например, в составе главного механика, главного инженера и других технических специалистов по производственной работе. На основании заключения комиссии главный бухгалтер руководит дальнейшими операциями по срокам полезного использования объектов основных средств с использованием классификации основных средств.

Срок полезного использования объектов основных средств должен быть пересмотрен в случае изменения его первоначальных норм, принятых ранее, по результатам реконструкции, модернизации или частичной ликвидации данного объекта основных средств (согласно п. 27 ПБУ 6/01).

Амортизация основных средств, бывших в эксплуатации

Первоначальной стоимостью основных средств, бывших в эксплуатации, является сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

У нового собственника срок может устанавливаться с учетом срока использования объекта у прежнего владельца.

Для этого необходимо получить документы, подтверждающие срок эксплуатации объекта у прежнего владельца. Это следует из пункта 20 ПБУ 6/01. В пункте 12 статьи 259 Налогового кодекса РФ есть схожая норма. Другими словами, срок полезного использования подержанного объекта основных средств равен сроку полезного использования, который установлен для аналогичного нового объекта за минусом срока фактической эксплуатации объекта у прежнего владельца.



ПРИМЕР Организация приобрела основное средство, бывшее в эксплуатации. Стоимость имущества согласно договору – 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.). В бухгалтерском учете указанная операция отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 100 000 руб. – учтены затраты, связанные с приобретением станка (без НДС);

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 18 000 руб. – учтен НДС;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 100 000 руб. – станок введен в эксплуатацию;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 18 000 руб. – произведен налоговый вычет.

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 118 000 руб. – произведена оплата поставщику;

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, нормативный срок эксплуатации основного средства – 10 лет. По данным прежнего владельца станок уже отработал 6 лет. Следовательно, срок полезного использования станка в вашей организации составит 4 года (10 – 6). Годовая норма амортизации станка составит 25% (100% / 4). Годовая сумма амортизации – 25 000 руб. (100 000 руб. × 25%). Бухгалтер ежемесячно будет делать проводку:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02

– 2 083,3 руб. (25 000 руб. : 12 мес.) – начислена амортизация станка за отчетный месяц.

Если приобретенный вами подержанный объект основных средств уже полностью отработал свой срок, вы можете определить срок его полезного использования самостоятельно. В таком же порядке может начисляться амортизация для целей налогообложения. При этом каким способом – линейным или нелинейным – начисляется амортизация, значения не имеет.

Однако может случиться так, что срок фактического использования подержанного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или больше того срока, что определен Классификацией основных средств. В этом случае новый владелец вправе самостоятельно определить срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

То есть при приобретении автомобиля, ранее эксплуатировавшегося предыдущими собственниками, организация может определить норму амортизации исходя из нормативного срока его полезного использования, умень-

шенного на срок эксплуатации данного автомобиля предыдущими собственниками. При этом срок эксплуатации автомобиля предыдущими собственниками должен быть подтвержден документально.

Так советует поступать и Минфин России в письме от 3 августа 2005 г. № 03-03-04/1/142.

Амортизация неотделимых улучшений

Согласно статье 256 Налогового кодекса РФ арендатор имеет право включить стоимость некомпенсированных неотделимых улучшений в состав своего амортизируемого имущества. Правда, это касается только тех улучшений, которые произведены с согласия арендодателя. То есть арендатор может амортизировать неотделимые улучшения в течение всего договора аренды. А сумму амортизации надо рассчитать исходя из срока полезного использования арендованного объекта. Согласно пункту 1 статьи 258 Налогового кодекса РФ определять этот срок нужно по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, которая утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Амортизацию следует начислять со следующего месяца после ввода улучшений в эксплуатацию.



ПРИМЕР Организация в январе 2007 года заключила договор аренды офиса сроком на два года с февраля 2007 года по январь 2009 года включительно. Арендная плата составляет 88 500 руб. в месяц (в том числе НДС — 13 500 руб.). В феврале арендатор с согласия арендодателя поставил в офисе новую систему кондиционирования воздуха. Всего модернизация обошлась в 472 000 руб. (в том числе НДС — 72 000 руб.). По условиям договора эту сумму арендодатель компенсировать не будет.

Арендатор может амортизировать систему вентиляции с марта 2007 года. Срок полезного использования системы берется равным сроку, который установлен для здания, где расположен офис. Согласно Классификации основных средств здание относится к десятой амортизационной группе. Срок полезного использования таких основных средств составляет свыше 30 лет. Предположим, что срок службы модернизированного здания был установлен в 480 месяцев. Амортизацию начисляют линейным методом. Сумма ежемесячных отчислений в налоговом учете составляет:

$$(472\,000 \text{ руб.} - 72\,000 \text{ руб.}) : 480 \text{ мес.} = 833,33 \text{ руб.}$$

Получается, что организация-арендатор за все время аренды сможет списать:

$$833,33 \text{ руб.} \times 23 \text{ мес.} = 19\,166,67 \text{ руб.}$$

То есть разница между суммой, которая истрачена на систему кондиционирования, и начисленной амортизацией составит 380 833,33 руб. (472 000 – 72 000 – 19 166,67). Эту сумму включить в состав расходов арендатор не может.

Как видно из примера, арендатор сможет учесть в своих расходах лишь десятую часть потраченных на модернизацию денег. Понятно, что неотделимые улучшения можно использовать гораздо дольше, чем это предусмотрено договором аренды. Однако есть способы, которые позволяют списать на затраты всю сумму полностью.

Первый способ. Арендатор и арендодатель заключают между собой посреднический договор, согласно которому модернизацию обязан провести арендатор, но по поручению арендодателя. В данном случае арендатор выступает в роли посредника, за что получает вознаграждение. Понятно, что все расходы в данном случае несет арендодатель, который этого делать не должен. Чтобы компенсировать ему затраты, на сумму расходов по модернизации объекта аренды увеличивается арендная плата. То есть на бумаге расходы несет арендодатель, однако на деле их оплачивает арендатор. Однако в этом случае последний вправе включить стоимость модернизации в расходы при расчете налога на прибыль на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Чтобы воспользоваться этим способом и не вызвать нареканий со стороны налоговиков, нужно правильно оформить все бумаги. Для начала нужно заключить дополнительное соглашение, которым оговаривают увеличение арендной платы. Лучше, конечно, на весь оставшийся срок договора аренды.

Далее стороны подписывают агентский договор, согласно которому арендатор сможет провести задуманное улучшение. Однако право собственности на эти улучшения будут принадлежать арендодателю. И последний этап – оформить отчет арендатора (агента) о выполнении задания. К этой бумаге нужно приложить копии договоров и первичных документов, которые подтверждают расходы арендатора. Отчет должен быть утвержден принципалом (арендодателем).



ПРИМЕР Воспользуемся условиями предыдущего примера.

Напомним: организация в январе 2007 года заключила договор аренды офиса сроком на два года с февраля 2007 года по январь 2009 года включительно. Арендная плата составляет 88 500 руб. в месяц (в том числе НДС – 13 500 руб.). Стоимость системы кондиционирования – 472 000 руб. (в том числе НДС – 72 000 руб.).

Стороны заключили агентский договор. Вознаграждение установлено равным 11 800 руб. (в том числе НДС – 1800 руб.). В дополнительном соглашении к договору аренды прописано, что в течение всего срока договора аренды плата увеличивается на 20 158,33 руб. $((472\,000\text{ руб.} + 11\,800\text{ руб.}) : 24\text{ мес.})$ в месяц. То есть ежемесячный арендный платеж будет составлять 108 658,33 руб. $(88\,500 + 20\,158,33)$.

Второй способ. Стороны заключают договор займа. Деньги займа дает арендатор арендодателю. Этот способ предполагает, что имущество будет модернизироваться за счет полученных средств. Арендатор в модернизации принимать участие вообще не будет. Однако финансирование пойдет за его счет. По окончании договора займа деньги ему арендодатель не возвращает. Вместо этого стороны проводят зачет взаимных требований.

То есть в счет расчетов по договору займа закрывается задолженность по аренде. Понятно, что пока расходы по аренде не сравняются с суммой займа, арендатор арендодателю ничего перечислять не должен.

Тут есть еще один нюанс, о котором стоит упомянуть. За пользование чужими денежными средствами обычно взимают проценты. Однако поскольку в данном случае договор займа формальный, то проценты можно не брать. Материальная выгода от экономии на процентах у арендодателя все равно доходом для целей налогообложения не будет. С этим согласны и налоговики (письмо ФНС России от 13 января 2005 г. № 02-1-08/5@).

При этой схеме потребуется также дополнительное соглашение об увеличении арендной платы и договор займа на сумму модернизации. Когда величина арендной платы будет равна сумме займа, стороны подписывают акт о проведении взаимозачета.



ПРИМЕР Организация арендует производственное здание за 17 700 руб. в месяц (в том числе НДС – 1700 руб.). В январе 2007 года было решено реконструировать здание. Строительные работы обойдутся в 826 000 руб. (в том числе НДС – 126 000 руб.). Оставшийся срок аренды два года – с января 2007 г. по декабрь 2009 г. включительно.

Стороны заключили договор беспроцентного займа. Согласно этому документу арендатор дает займы арендодателю 826 000 руб. на два года. В дополнительном соглашении стороны прописали, что с января 2007 г. по декабрь 2009 года арендная плата за производственное здание увеличивается на 16 716,67 руб. Эту величину рассчитали так.

Сначала была определена разница между стоимостью строительных работ и арендной платой за четыре года:

$$826\,000\text{ руб.} - (17\,700\text{ руб.} \times 24\text{ мес.}) = 401\,200\text{ руб.}$$

*А затем уже установили сумму, на которую надо увеличить ежемесячный платеж:
401 200 руб. : 24 мес. = 16 716,67 руб.*

То есть с 1 января 2007 года арендодатель ежемесячно будет начислять по 34 416,67 руб. (17 700 + 16 716,67). В декабре 2009 года стороны проведут зачет суммы займа и задолженности по арендной плате в размере 826 000 руб.

Понятно, что любая схема минимизации налогов содержит достаточно много рисков. Посмотрим, как их существенно снизить.

Первое. Увеличенная арендная плата не должна отклоняться от рыночных цен более чем на 20 процентов. Иначе у инспектора возникнет подозрение, что арендатор намеренно увеличивает свои расходы. А это чревато тем, что организации могут пересчитать налоги (п. 3 ст. 40 Налогового кодекса РФ). Чтобы избежать такой ситуации, следите, чтобы уровень арендной платы не отклонялся от рыночного более чем на 20 процентов. Более того, не стоит резко изменять цену, лучше увеличивать ее постепенно. Порядок такого увеличения нужно прописать в дополнительном соглашении к договору.

Второе. Налоговики могут изменить юридическую квалификацию сделки. То есть вероятность того, что агентский договор или договор займа между арендатором и арендодателем будет признан скрытой формой финансирования работ по модернизации.

Правда, налоговые органы не вправе подавать иски о признании сделок недействительными. Статьей 31 Налогового кодекса РФ такое их право не предусмотрено.

Третье. Проводя взаимозачеты, помните, что если они оформляются ежемесячно, поступившую арендодателю сумму займа налоговики могут признать предоплатой по арендной плате. В этом случае владельцу имущества доначислят НДС (пп. 2 п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ). Чтобы этого не произошло, акт о зачете взаимных требований надо подписать в момент возврата займа.

7.3.6. Модернизация, реконструкция, достройка или дооборудование

Все затраты, связанные с основными средствами, которые организация несет после того, как вводит их в эксплуатацию, можно условно разделить на две категории. В первом случае увеличивается первоначальная стоимость объекта основных средств – речь идет о достройке, дооборудовании, реконструкции, техническом перевооружении, а во втором нет – это ремонт.

Ни в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ни в других бухгалтерских документах не раскрываются модернизация, реконструкция, достройка или дооборудование. Однако в Налоговом кодексе приведены определения таких затрат. К достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения основных средств, повышенными нагрузками или другими новыми качествами (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ). К реконструкции относится переустройство существующих объектов, связанное с совершенствованием производства. Цель реконструкции – увеличить производственные мощности, улучшить качество и изменить номенклатуру продукции.

То есть если в результате работ изменяются начальные характеристики или появляются новые, то можно говорить о затратах первой группы. Они увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств (п. 14 ПБУ 6/01). При этом в пункте 42 Методических указаний сказано, что эти расходы нужно учитывать на счете учета вложений во внеоборотные активы (Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина от 13 ноября 2003 г. № 91н).

Когда работы закончены, суммы, накопленные на счете учета вложений во внеоборотные активы, списывают в дебет счета 01 «Основные средства». Впрочем, их можно учесть отдельно на счетах учета основных средств. В этом случае должна быть открыта отдельная инвентарная карточка на размер произведенных затрат.

Далее фирма списывает указанные затраты посредством амортизации. О том, как это делается, мы расскажем чуть ниже в разделе «Амортизация реконструированных или модернизированных основных средств».

Отличие ремонта от модернизации и реконструкции

Почему важно различать эти два понятия? Дело в том, что они по-разному признаются для целей налогообложения. Расходы на реконструкцию или модернизацию предприятие должно включить в первоначальную стоимость объекта основных средств (ст. 257 Налогового кодекса РФ). То есть списываться такие суммы будут через амортизацию, а этот процесс растягивается на годы. В то же время затраты на ремонт (в том числе капитальный) уменьшают базу по налогу на прибыль уже в текущем отчетном периоде (п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ). Таким образом, обычно организациям ремонт выгоднее, чем реконструкция.

Чиновники подходят к этой проблеме так. Продемонстрируем на примере компьютера. В письме от 1 декабря 2004 г. № 03-03-01-04/1/166 минфиновцы высказали свою точку зрения на то, что считать модернизацией, а что ремонтом компьютера. По словам чиновников финансового ведомства компьютер, в котором заменили устаревшие детали на более новые, считается модернизированным. А ремонт — это когда меняют элемент, совсем вышедший из строя. Другими словами, определяющим при разграничении понятий «ремонт» и «модернизация» является не изменение эксплуатационных характеристик машины, а тот факт, может ли компьютер работать без такой замены.



ПРИМЕР Организация заменила процессор в компьютере, установленном в бухгалтерии. После замены процессора выросла производительность компьютера. При этом компьютер мог работать и со старым процессором — тот из строя не вышел, его просто заменили на более совершенный. Следовательно, речь идет о модернизации. Эти суммы увеличивают первоначальную стоимость ЭВМ.

А вот замена сгоревшего монитора будет считаться ремонтом компьютера. Поскольку без такой замены выполнять свои функции он не может. Значит, средства, истраченные на покупку нового монитора, бухгалтер может целиком списать на расходы в том месяце, когда такая замена случилась.

Надо сказать, что налоговики нередко квалифицируют ремонт как реконструкцию. Подобное дело рассматривал ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 11 января 2006 г. № А43-7220/2005-30-310. В ходе проверки налоговики установили, что организация неправомерно учла в расходах затраты, связанные с ремонтно-строительными работами в здании. Проверяющие посчитали, что в данном случае фактически была проведена его реконструкция, в связи с чем спорные затраты не могли быть включены в расходы единовременно, а подлежали отнесению на увеличение первоначальной стоимости основных средств. На этом основании налоговым органом доначислен налогоплательщику налог на прибыль в связи с занижением налогооблагаемой прибыли спорного налогового периода на сумму завышения затрат.

Налоговики потребовали уплатить недоимку, пени и штраф.

Суд чиновников не поддержал. Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии.

В соответствии с пунктом 1 статьи 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Каких-либо ограничений по включению в состав налоговой базы расходов на ремонт основных средств в зависимости от вида имущества, причин повлекших ремонт, изменения функционального назначения помещений данная правовая норма не содержит.

Согласно пункту 2 статьи 257 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям, понятия которых приведены в данной статье.

Расходы на осуществление таких работ изменяют (увеличивают) первоначальную стоимость основных средств и уменьшают налогооблагаемую прибыль в составе сумм начисленной амортизации.

Таким образом, из приведенных норм права следует, что отнесению на расходы подлежат только затраты на ремонтные работы. Затраты на реконструкцию учитываются в стоимости основных средств и списываются на расходы через амортизацию.

Как свидетельствуют материалы дела, налогоплательщик отнес на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, затраты по ремонту основного средства – здания, необходимого для осуществления деятельности налогоплательщика (сдача в аренду помещений).

Суд на основе всестороннего, полного и объективного исследования представленных в дело доказательств и оценки их в совокупности установил, что строительно-монтажные работы, проведенные налогоплательщиком, являются ремонтными работами.

Установленные судом обстоятельства материалам дела не противоречат.

Следовательно, понесенные налогоплательщиком расходы на ремонт основного средства, являющиеся обоснованными и документально подтвержденными, правомерно отнесены к затратам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Модернизация списанных основных средств

Нередко встречаются ситуации, когда модернизировать приходится уже списанное основное средство. Скажем, вы сделали апгрейд компьютера, который был полностью амортизирован. Или улучшили «малоценное» основное средство, которое не является амортизируемым имуществом, и стоимость которого списывается в расходы сразу.

Возникает вопрос, что делать, если обновляют списанное основное средство первоначальной стоимостью не более 10 тыс. рублей? Ведь может случиться так, что по окончании модернизации его стоимость превысит указанную величину. Возникает вопрос: должны ли мы включить его в состав основных средств по восстановительной стоимости и начислять амортизацию в бухгалтерском и налоговом учете?

Начнем с налогового учета. Здесь все просто. Для целей налогообложения все имущество, которое служит больше года, делится на амортизируемое и неамортизируемое. Понятие «основное средство» в Налоговом кодексе отсутствует. Но оно корреспондирует с термином «амортизируемое имущество», стоимость которого погашают путем начисления амортизации в течение срока полезного использования.

Объекты стоимостью не более 10 тыс. рублей к амортизируемому имуществу не относятся (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ). Их стоимость включают в состав материальных расходов полностью в момент ввода в эксплуатацию.

Вот и получается, что при улучшении уже списанного на расходы имущества модернизации амортизируемого имущества не происходит, поскольку самого такого имущества не было изначально. Следовательно, расходы на модернизацию можно списать одновременно как прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

С бухгалтерским учетом дело обстоит не так просто. Дело в том, что списанное имущество, стоимость которого не превышает 20 тыс. рублей, не перестает оставаться основным средством. В бухучете в отличие от налогового сначала определяют, соответствует ли приобретенное имущество критериям основного средства (они приведены в пункте 4 ПБУ 6/01) или нет. А уже потом решается вопрос с начислением амортизации. Таким образом, имущество, отвечающее требованиям ПБУ 6/01, является основным средством независимо от его стоимости. Более того, списав его стоимость с баланса, бухгалтер обязан обеспечивать сохранность и осуществлять контроль списанных основных средств. Для этого на такое основное средство заводят инвентарные карточки, назначают ответственных лиц и т.п. То есть фактически списанные основные средства числятся по нулевой стоимости.

И вот тут возникает вопрос: нужно ли затраты на модернизацию списанного основного средства включать в его первоначальную стоимость, пусть и нулевую?

С одной стороны, так как основное средство списано, и восстанавливать его стоимость в бухгалтерском учете нет необходимости. Ведь иначе придется увеличивать налоговую базу при расчете налога на имущество. Да и в этом случае не избежать разниц между налоговым и бухгалтерским учетом.

Но, с другой стороны, после модернизации имеющегося у нас на балансе основного средства нужно увеличить его стоимость. Понятно, что в этом случае не нужно восстанавливать уже списанную стоимость основного средства. Новая стоимость после модернизации будет состоять из произведенных затрат на улучшение данного объекта. На основании акта приемки-сдачи основного средства после модернизации устанавливается срок полезного использования и с этого момента начисляется амортизация.

Амортизация реконструированных или модернизированных основных средств

Итак, затраты на реконструкцию и модернизацию увеличивают первоначальную стоимость основного средства (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Что касается бухгалтерского учета, то в соответствии с пунктом 27 ПБУ 6/01 затраты на модернизацию увеличивают первоначальную стоимость, в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Итак, теперь давайте разберемся, как начислять амортизацию по объектам основных средств, которые подверглись модернизации. Тут возможно несколько вариантов.

Вариант 1. В этом случае к первоначальной стоимости объекта основных средств прибавляют стоимость работ по модернизации (или реконструкции). А результат делят на общий срок полезного использования имущества. Такой вариант предлагают чиновники из ФНС (см. письмо от 14 марта 2005 г. № 02-1-07/23). Между тем получается, что фирма будет вынуждена списывать обновленное основное средство гораздо дольше, чем предполагала, когда принимала его к учету – в течение срока службы. Да и возникнут разницы между бухгалтерским и налоговым учетом.

Вариант 2. Однако с подходом налоговиков к этому вопросу можно поспорить. Дело в том, что Налоговый кодекс РФ не предлагает формулы для расчета амортизации в случае реконструкции или модернизации (ту, что в пункте 4 статьи 259, применяют, когда приходят новый объект). На основании же пункта 7 статьи 3 Кодекса все неясности и противоречия законодательства толкуются в пользу налогоплательщика. Поэтому, на наш взгляд, фирма может воспользоваться тем алгоритмом расчета, который применяется в бухучете. А именно: сумма ежемесячной амортизации получается в результате деления остаточной стоимости объекта с учетом стоимости работ по модернизации (или реконструкции) на оставшийся срок полезного использования основного средства.

Приведем пример, на котором рассмотрим оба варианта расчета амортизации.



ПРИМЕР Организация модернизировала объект основных средств. Его первоначальная стоимость равна 3 024 000 руб., а срок полезного использования – 72 месяца. Сумма ежемесячной амортизации составляла 42 000 руб. ($3\,024\,000 \text{ руб.} : 72 \text{ мес.}$). До модернизации объект эксплуатировали 12 месяцев. Следовательно, за это время была начислена амортизация, равная 504 000 руб. ($42\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.}$). Услуги подрядчика, проводившего модернизацию, обошлись организации в 600 000 руб. без НДС. Модернизация проводилась в течение 14 месяцев, и амортизация в это время не начислялась.

Вариант 1. После модернизации ежемесячная сумма амортизации станет равна 50 000 руб. ($(3\,000\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.}) : 72 \text{ мес.}$). Остаточная стоимость объекта с учетом ремонта – 3 096 000 руб. ($3\,000\,000 - 504\,000 + 600\,000$).

Теперь для того чтобы полностью списать стоимость основного средства, нужно начислять амортизацию еще 62 полных месяца ($3\,096\,000 : 50\,000$).

В то же время до окончания первоначального срока использования остается только 60 мес. ($72 - 12$).

Получается, что организации придется амортизировать основное средство лишние 2 месяца (62-60).

Вариант 2. Амортизация начисляется в течение оставшегося срока полезного использования – 60 мес. Ежемесячная сумма амортизации будет равна 51 600 руб. ($(3\,000\,000 \text{ руб.} - 504\,000 \text{ руб.} + 600\,000 \text{ руб.}) : 60 \text{ мес.}$).

Еще один вопрос, на котором хотелось бы заострить внимание. Речь идет о том, нужно ли приостанавливать начисление амортизации по реконструируемому объекту основных средств. Тут все зависит от того, в течение какого срока планируется проводить работы по улучшению имущества. Если изначально на модернизацию отводится не более 12 месяцев, то амортизацию прерывать не нужно. Но если работы затянулись, то начисленные суммы надо исключить из расходов. При этом неважно, использовался все это время объект или нет.

Основное средство, которое находится на реконструкции или модернизации больше 12 месяцев, следует исключить из состава амортизируемого имущества. И это уже не право, а обязанность организации. Так прописано в пункте 3 статьи 256 Налогового кодекса РФ.

Тут есть опасность, что работы по реконструкции (модернизации) могут затянуться. То есть, скажем, изначально организация, которая продолжала начислять амортизацию, предполагает, что уложится в отведенный срок. Однако по разным причинам может в него не уложиться. В этом случае начисление амортизации незаконно. И налоговую базу придется пересчитать.

Чтобы такого не произошло, нужно разбить работы по реконструкции на этапы, каждый из которых не превышает 12 месяцев. При этом нужно предусмотреть между этапами временные промежутки. Например, сначала проводится реконструкция первого этажа здания, а через какое-то время наступает черед второго. Конечно, на деле работы прерывать необязательно, это показывают только на бумаге. Скажем, в проектно-сметной документации, актах выполненных работ и приказах руководителя фирмы.

7.3.8. Ремонт основных средств

В процессе эксплуатации основные средства ветшают, устаревают, подвергаются моральному износу. Организации проводят ремонт основных средств для поддержания их в рабочем состоянии без изменения функциональных характеристик, а также с их изменением и улучшением. Ремонт можно подразделить на текущий и капитальный.

Текущий ремонт связан с заменой запасных частей, пришедших в негодность в результате эксплуатации оборудования, проведением отдельных ремонтных работ в здании. Текущий ремонт требует меньше материальных и временных затрат, его можно проводить, не прерывая процесс производства.

Капитальный ремонт более трудоемкий процесс, так же как и в текущем ремонте может производиться замена запасных частей в нем, вышедших из строя, на более эффективные, то есть ускоряющие процессы производства. Для производства капитального ремонта организация составляет годовой план с поквартальной разбивкой и сметно-техническую документацию, где указывается плановая стоимость капитального ремонта.

Ремонтные работы делятся в зависимости от длительности их проведения на:

- 1) краткосрочные – сроком до 12 месяцев;
- 2) долгосрочные – сроком более 12 месяцев.

Расходы на ремонт в бухгалтерском учете

По правилам бухгалтерского учета расходы на ремонт основных средств включаются в расходы по обычным видам деятельности, если основные средства используются для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг. Эта норма пункта 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В случае предоставления основных средств за плату во временное пользование другим организациям (если это не является предметом деятельности организации) расходы на их ремонт, осуществляемые собственником, признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99).

Затраты на ремонт основных средств отражаются на основании первичных документов:

- 1) требование-накладная, акт на списание для учета операций по отпуску (расходу) материальных ценностей;
- 2) наряды, расчетные ведомости для начисления заработной платы работникам, занятым ремонтом основных средств;
- 3) акты выполненных работ, счета для учета задолженности поставщикам и подрядчикам по выполненным работам (услугам).

По окончании ремонта объекты принимаются на основании акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

Нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрены два способа включения расходов на ремонт основных средств в расходы по обычным видам деятельности:

– фактически произведенные расходы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся;

– в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт объектов основных средств в затраты на производство (расходы на продажу) организация может создавать резерв расходов на ремонт основных средств (в том числе арендованных).

При образовании резерва расходов на ремонт основных средств в затраты на производство (расходы на продажу) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта.

В бухгалтерском учете образование резерва расходов на ремонт основных средств отражается по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов.

Фактические затраты, связанные с проведением ремонтных работ, независимо от способа их выполнения (хозяйственного или с привлечением подрядчика) списываются в дебет счета учета резервов предстоящих расходов. В корреспонденции затраты отражаются либо с кредитом счета, на котором предварительно учитываются указанные затраты, либо счетами учета расчетов.



ПРИМЕР Годовая смета затрат на ремонт основных средств составляет 300 000 руб. Ежемесячная сумма резервирования составит 25 000 руб. (300 000 руб. : 12 мес.). Отразим ежемесячное создание резерва предстоящих расходов по ремонту основных средств:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

– 25 000 руб. – начислен резерв за текущий месяц.

За квартал сумма начисленного резерва составляет 75 000 руб. Стоимость ремонтных работ, осуществленных с привлечением ремонтной организации, составила 60 000 руб. (без НДС).

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 60 000 руб. – отражена стоимость ремонтных работ за счет созданного резерва.

В том случае, если организация самостоятельно, силами собственного структурного подразделения, отремонтировала объект основных средств, израсходовав при этом материалов на 30 000 руб., начислив заработную плату работникам ремонтного цеха 10 000 руб. и единый социальный налог 2600 руб., в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 30 000 руб. – на стоимость;

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 10 000 руб. – на сумму заработной платы;

ДЕБЕТ 96 «Резерв предстоящих расходов» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 2600 руб. – на сумму единого социального страхования.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишние зарезервированные суммы в конце отчетного года сторнируются и отражаются в бухгалтерском учете методом красного сторно по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов.



ПРИМЕР Организацией был создан резерв на проведение ремонтов в сумме 300 000 руб. Фактические затраты на выполнение ремонтных работ составляли 250 000 руб. В результате инвентаризации по итогам отчетного года выявлена излишне зарезервированная сумма 50 000 руб. В бухгалтерском учете производится следующая запись:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

— 50 000 руб. — скорректирована сумма резерва на ремонт основных средств.

Отражение расходов на ремонт основных средств в налоговом учете

Расходы на ремонт основных средств в налоговом учете могут включаться в расходы при расчете налога на прибыль также либо сразу, либо посредством резерва.

Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Такой порядок признания расходов на ремонт целей налогообложения применяется также в отношении арендуемых основных средств, если договором не предусмотрено возмещение указанных расходов арендодателем (ст. 260 Налогового кодекса РФ).

Резерв на ремонт основных средств

В налоговом учете средства под предстоящие ремонты основных средств можно зарезервировать (ст. 324 Налогового кодекса РФ). Сформированный резерв в течение года равномерно списывают на прочие расходы. А средства, истраченные на ремонт основных средств, нужно списывать за счет резерва. Если зарезервированной суммы не хватит, разницу между фактическими затратами и резервом можно списать на расходы. Но сделать это Кодекс позволяет только в последний день года.

Добавим, что организация не вправе создать резерв, скажем, по текущему ремонту, а средства, истраченные на капремонт, сразу же списывать на расходы. Именно к такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 5 апреля 2005 г. № 14184/04. Судьи указали, что Налоговый кодекс РФ не позволяет создавать резервы по отдельным видам ремонта. Таким образом, даже если вы запишите в учетной политике, что зарезервированные средства предназначены для текущего ремонта, затраты на капремонт также придется списывать за счет резерва. Иначе штрафных санкций не избежать.

Единственное исключение — это предстоящие в течение нескольких последующих лет особо сложные и дорогие виды капитального ремонта. Только по таким ремонтам статья 324 Налогового кодекса РФ позволяет резервировать средства отдельно.

Чтобы создать резерв, прежде всего нужно рассчитать предельную сумму отчислений в него (это планируемая сумма расходов на ремонт основных средств). Ее определяют исходя из периодичности ремонта, стоимости деталей, которые меняются в процессе ремонта, и его сметной стоимости. Сметная стоимость определяется на основании так называемых актов дефектации или технического обследования, докладов о техническом состоянии объектов основных средств, планов проведения ремонтных работ, сметы расходов на ремонт (при их проведении работ хозяйственным способом), договоров со сторонними организациями (при подрядном способе).

Основные средства, нуждающиеся в ремонте, а также планируемые суммы расходов указывают в смете на предстоящий ремонт. Расчет норматива отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств прилагается к учетной политике для целей налогообложения. Сумма отчислений в резерв рассчитывается исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений.

Совокупная стоимость основных средств определяется на начало календарного года, в котором создается резерв. Для этого нужно сложить первоначальную стоимость всех амортизируемых основных средств, которые введены в эксплуатацию на начало года.

Годовой норматив отчислений определяется так:

– рассчитывается максимальная сумма резерва исходя из периодичности проведения ремонта и его сметной стоимости. Основанием для расчета служат график проведения ремонтных работ и сведения о техническом состоянии основных средств;

– максимальная сумма резерва делится на совокупную стоимость основных средств на начало года и умножается на 100 процентов.

То есть, годовая сумма отчислений в резерв равна произведению совокупной стоимости основных средств на норматив отчислений.

Добавим, что сумма максимальных отчислений в резерв не должна быть больше средней величины фактических расходов на ремонт за три предыдущие года.

Для получения квартальной величины резерва (для фирм, которые отчитываются поквартально) годовую величину делят на четыре. А для определения месячной суммы отчислений (для фирм, которые отчитываются ежемесячно) – на 12 месяцев. Отчисления в резерв списываются в затраты в последний день отчетного периода (квартал или месяц). Об этом говорится в пункте 2 статьи 324 Налогового кодекса.



ПРИМЕР Производственная фирма создает резерв на ремонт основных средств на 2008 год. Совокупная стоимость основных средств равна 2 500 000 рублей. Фирма планирует создать резерв на ремонт в размере 411 000 рублей. Налог на прибыль уплачивается ежеквартально. В указанный период дорогостоящие капитальные ремонты не осуществлялись.

За три предыдущих года фирма потратила на ремонт:

– в 2005 году – 210 000 рублей;

– в 2006 году – 180 000 рублей;

– в 2007 году – 284 000 рублей.

Сумма резерва не должна быть больше 225 000 рублей.

$$(210\,000 + 180\,000 + 284\,000) : 3 = 225\,000 \text{ руб.}$$

Поэтому резерв создан только на сумму 225 000 руб., а не на 411 000 руб., как планировалось ранее. Норматив отчислений в резерв равен:

$$225\,000 \text{ руб.} : 2\,500\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 9\%.$$

Эта величина должна быть указана в учетной политике организации на 2007 год.

Квартальная сумма отчислений в резерв на ремонт основных средств равна:

$$2\,500\,000 \text{ руб.} \times 9\% : 4 = 56\,250 \text{ руб.}$$

Бухгалтер организации произвел расчет резерва в налоговом регистре так:

Регистр расчета резерва на ремонт основных средств на 2008 год

В конце каждого квартала бухгалтер фирмы должен сделать запись:

Совокупная стоимость основных средств на 1 января 2007 года	Планируемая сумма резерва	Средняя величина фактических расходов на ремонт за 2004–2006 годы	Норматив отчислений	Величина резерва на 2007 год	Сумма ежеквартальных отчислений
2 500 000 руб.	411 000 руб.	225 000 руб.	9 %	225 000 руб.	56 250 руб.

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 96

– 56 250 руб. – сформирован резерв на ремонт основных средств.

В течение отчетного года все фактически произведенные расходы на ремонт основных средств относятся к уменьшению резерва независимо от величины созданного резерва на момент проведения ремонтных работ. Если фактические затраты превышают величину созданного резерва, то разница включается в прочие расходы на дату окончания налогового периода. Если сумма затрат меньше резерва, то остаток резерва относится к внереализационным доходам и облагается налогом на прибыль. Об этом говорится в пункте 7 статьи 250 Налогового кодекса.

Резерв на покрытие затрат по капитальному ремонту может иметь остаток на конец налогового периода, если согласно плану проведения капитального ремонта работы не начаты или не завершены.

При организации налогового учета расходов на ремонт основных средств необходимо вести отдельный учет формирования и использования резерва на ремонтные работы, осуществляемые в течение налогового периода. А также резерва на финансирование капитального ремонта, накопление средств на проведение которого производится более одного налогового периода, обеспечить группировку фактических расходов на ремонт по элементам затрат в зависимости от способа его проведения.

В аналитическом учете расходы на ремонт основных средств (п. 1 ст. 324 Налогового кодекса РФ), произведенные хозяйственным способом, состоят из:

- 1) стоимости запасных частей и других расходных материалов, использованных для ремонта;
- 2) расходов на оплату труда (включая суммы платежей работодателей по договорам обязательного страхования и суммы платежей по договорам добровольного страхования, договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с соответствующими страховыми организациями);
- 3) прочих расходов, связанных с ведением ремонта.

Если ремонтные работы осуществлялись подрядным способом, то затраты на оплату работ сторонних организаций отражаются общей суммой без группировки по элементам.

В течение налогового периода при формировании налоговой базы по налогу на прибыль учитываются расходы на ремонт основных средств в сумме резерва, приходящейся на данный отчетный период, независимо от величины фактически произведенных затрат на ремонт основных средств. В конце года на последнюю отчетную дату налогового периода фактически произведенные затраты на ремонт сравниваются с величиной резерва. Если фактические расходы превышают начисленный за год резерв, то разница включается в прочие расходы. В противном случае сумма превышения начисленного резерва над величиной фактических затрат включается в доходы.

Дорогостоящие виды ремонта. Иногда фирмам приходится ремонтировать офис, производственный цех и т. д. Эти затраты могут дополнительно уменьшить облагаемую налогом прибыль (за счет отчисления средств на такие капремонты в течение нескольких лет). Заметим, что ограничений по сумме такого резерва нет. Его создают на основании сметы и графика проведения и финансирования капитального ремонта. Отчисления равны сумме средств, которые приходятся на каждый год по этому графику. Остатки такого резерва не облагаются налогом на прибыль, если ремонт не закончен.

Однако есть определенные условия для резервирования средств на такой вид ремонта:

- ремонт будет проводиться больше года;
- в предыдущих годах аналогичный ремонт не осуществлялся.

Обратите внимание: толкования «особо сложный» и «дорогой» капитальный ремонт Налоговый кодекс не дает. Также неясно, сколько лет должно пройти с момента предыдущего ремонта. Поэтому до тех пор, пока налоговики не разъяснят эти вопросы, такой резерв лучше не создавать.

Ремонт арендованных основных средств

Основные средства, находящиеся в аренде, подвергаются физическому и моральному износу, нуждаются в ремонте и восстановлении. В соответствии со статьей 616 Гражданского кодекса РФ, если иное не установлено договором, капитальный ремонт основных средств, сданных (полученных) в аренду, производится за счет арендодателя, другие виды ремонта производятся за счет арендатора. Однако условиями договора могут быть предусмотрены иные варианты. Порядок отражения затрат на ремонт основных средств, сданных (полученных) в аренду, в бухгалтерском учете зависит от того, на кого возложены обязанности по проведению ремонта.

Согласно положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 порядок отражения затрат на ремонт зависит от того, как используется арендованное основное средство. Как правило, такие объекты необходимы арендатору для осуществления основной деятельности. В таком случае расходы на их ремонт отражаются в бухучете в составе расходов по обычным видам деятельности. Так предписывает пункт 5 ПБУ 10/99.

При формировании учетной политики в бухгалтерском учете предприятие может включать расходы на ремонт непосредственно в себестоимость по мере их возникновения.

В налоговом учете расходы на проведение ремонта отражаются в составе прочих расходов. Для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных статьей 260 Налогового кодекса РФ. Для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, расходы на ремонт признаются после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 Налогового кодекса РФ). Налогоплательщик вправе создавать резерв на ремонт основных средств, если таковой длится более одного налогового периода. При этом можно предусмотреть одинаковый порядок создания и списания резерва в бухгалтерском и налоговом учете.

Добавим, что затраты на ремонт амортизируемого имущества, полученного в аренду, подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, если договором аренды не предусмотрено возмещение арендатору таких затрат.

К такому выводу пришел ФАС Центрального округа в постановлении от 13 ноября 2006 г. № А54-3665/2005-С5. Судьи рассуждали так. Согласно статье 260 Налогового кодекса РФ затраты по ремонту основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Согласно пункту 2 статьи 257 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость основных средств изменяется в случае достройки, модернизации технического перевооружения и по аналогичным основаниям.

Таким образом, расходы по реконструкции увеличивают стоимость основных средств и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в составе амортизационных отчислений. В комментируемом постановлении суд указывает, что ремонтно-строительные работы в данном случае являются ремонтом основных средств, и затраты на их проведение уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, а также в силу прямого указания закона уменьшают налогооблагаемую базу в том периоде, в котором затраты произведены. Также с учетом пункта 2 статьи 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств учитываются в целях налогообложения в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором аренды не предусмотрено возмещение таких расходов.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 11 января 2006 г. по делу № А43-7220/2005-30-310, ФАС Западно-Сибирского округа от 5 мая 2006 г. по делу № Ф04-2388/2006, от 5 сентября 2005 г. по делу № Ф04-5740/2005.



ПРИМЕР Организация арендует ОС. Договором аренды предусмотрено, что текущий ремонт ОС арендатор производит за свой счет. Такой ремонт обошелся организации в 212 400 руб. (в том числе НДС – 32 400 руб.).

Бухгалтер организации должен сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ 26 (44) КРЕДИТ 60

– 10 000 руб. (12 000 руб. – 2000 руб.) – отражены расходы на проведение ремонта;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 2000 руб. – учтен НДС со стоимости ремонтных работ;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» КРЕДИТ 19

– 2000 руб. – принят к вычету НДС со стоимости ремонтных работ;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 12 000 руб. – оплачены ремонтные работы.

Расходы возмещаются арендодателем. Тогда расходы на ремонт, которые понес арендатор, засчитываются в счет арендной платы. Иными словами, производится зачет взаимных задолженностей. Когда арендатор проводит ремонт своими силами, а арендодатель оплачивает его (возмещает расходы), такие затраты арендатору не следует включать в состав собственных расходов и учитывать при налогообложении прибыли. Арендатор не может учесть расходы на ремонт при исчислении налога на прибыль, если арендодатель возмещает ему расходы на ремонт (п. 2 ст. 260 Налогового кодекса РФ).

Ремонт автомобиля после ДТП

На балансе многих организаций есть собственные автомобили. Бывает, что они попадают в ДТП. И хотя сейчас полисы ОСАГО есть у всех, сумма страхового возмещения иногда не покрывает всю стоимость ремонта. В этом случае расходы несет фирма или взыскивает его с виновного водителя. Рассмотрим, как учитывать такие затраты подробнее.

Вариант первый. Сотрудник состоит в штате фирмы или работает по гражданско-правовому договору. В случае аварии, виновником которой стал водитель организации, отвечать должна фирма. Конечно, если страховка покрывает сумму ущерба, ничего платить не придется. Однако максимальная выплата по ОСАГО – 120 000 руб., а если пострадали несколько автомобилей – 160 000 руб. Когда этой суммы недостаточно, разницу оплачивает фирма за свой счет. Правда, эти расходы можно учесть при расчете налогооблагаемой прибыли на основании подпункта 13 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ как расходы на возмещение ущерба.

Вариант второй. Если в ДТП виноват не сотрудник фирмы, а другая сторона, то фирма может рассчитывать на компенсацию ущерба. Если автомобиль застрахован, то оплачивать ремонт будет страховая компания. Сумму компенсаций включают в состав внереализационных доходов на основании пункта 3 статьи 250 Налогового кодекса РФ.

А вот сумму причиненного ущерба надо будет отразить в составе внереализационных расходов. Ведь согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ в качестве таковых расходов признаются потери от аварий и других чрезвычайных ситуаций

Понятно, что если противная сторона откажется возмещать ущерб, то в составе внереализационных доходов ничего отражать не придется – их попросту не будет. Еще один вариант, когда суммы компенсации не хватит, чтобы полностью покрыть расходы на ремонт автомобиля. Тогда разница относится за счет фирмы. В бухучете такие затраты учитываются в составе прочих (до внесения изменений в текст ПБУ 10/99 их называли чрезвычайными). Ну а в налоговом учете суммы, которые страховка не покрывает, увеличивают внереализационные расходы фирмы.

Вариант третий. Если ДТП произошло на территории фирмы, то страховое возмещение по полису ОСАГО компания не получит. Поэтому нередко в таких ситуациях ГАИ не вызывают и ДТП не фиксируется. Таким образом, оснований для полной материальной ответственности, о которых говорилось выше, у организации может не быть. Взыскать ущерб можно, только если с ним заключен договор о материальной ответственности (ст. 243 Трудового кодекса). В любом случае причиненный ущерб отражается в составе внереализационных расходов (подп. 6 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса). Возмещение, полученное от работника, должно рассматриваться в качестве внереализационного дохода независимо от суммы (полное или частичное).

7.3.7. Переоценка основных средств

Методика оценки и переоценки объектов основных средств

В соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств приведением первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. Не подлежат переоценке земельные участки и объекты природопользования.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы данные, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной стоимости, торговых инспекций и организаций. А также сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Решение организации о проведении переоценки по состоянию на начало отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом и сопровождается подготовкой перечня объектов основных средств, подлежащих переоценке. В перечне рекомендуется указать точное название объектов основных средств, дату приобретения, сооружения, изготовления, дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Также в организации для проведения переоценки должна быть проведена проверка наличия объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Принимая решение о переоценке объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов (здания, сооружения, транспортные средства и т. п.), организации следует учитывать, что в последующем объекты основных средств однородной группы должны переоцениваться регулярно. Делается это для того, чтобы стоимость указанных объектов основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Основными данными для переоценки объектов основных средств являются:

- 1) первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (если объект переоценивался ранее) по состоянию на 31 декабря предыдущего отчетного года;
- 2) сумма амортизации, начисленной за все время использования объекта по состоянию на указанную дату;
- 3) документально подтвержденные данные о текущей (восстановительной) стоимости переоцениваемых объектов основных средств по состоянию на 1 января отчетного года.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Увеличение стоимости объекта основных средств в результате переоценки отражается проводкой:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки»

Уменьшение стоимости объекта основных средств в результате переоценки отражается проводкой:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) КРЕДИТ 01 «Основные средства»

Если сумма дооценки объекта основных средств равна сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (убытка), то увеличение стоимости объекта основных средств отражается проводкой:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

В случае образования в организации добавочного капитала за счет сумм дооценки объекта основных средств, проведенной в предыдущие отчетные периоды, сумма уценки этого объекта основных средств отражается проводкой:

ДЕБЕТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, отражается проводкой:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки отражается проводкой:

ДЕБЕТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки» КРЕДИТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».



ПРИМЕР Первоначальная стоимость станка на дату первой переоценки – 160 000 руб., срок полезного использования – 8 лет, годовая сумма амортизационных отчислений – 20 000 руб.

1. Накопленная сумма амортизированных отчислений на дату переоценки – 60 000 руб.
2. Текущая восстановительная стоимость – 240 000 руб., разница между стоимостью станка, по которой он учитывался в бухгалтерском учете и рыночной стоимостью, – 80 000 руб., коэффициент пересчета – 1,5 (240 000 руб. : 160 000 руб.).
3. Сумма пересчитанной амортизации 90 000 руб. (60 000 руб. $\times$ 1,5).
4. Разница между суммой пересчитанной амортизации и суммой накопленной амортизации 30 000 руб. (90 000 – 60 000).

По результатам первой переоценки будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки»

– 80 000 руб. – увеличена первоначальная стоимость станка;

ДЕБЕТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

– 30 000 руб. – увеличена ранее начисленная амортизация по станку в связи с его переоценкой.

На дату второй переоценки стоимость этого станка – 240 000 руб.

1. Сумма начисленной амортизации за год, предшествующий переоценке, – 30 000 руб. (240 000 руб. : 8 лет).
2. Общая сумма накопленной амортизации на дату второй переоценки – 120 000 руб. (90 000 руб. + 30 000 руб.).
3. Текущая (восстановительная) стоимость в результате второй переоценки 144 000 руб.
4. Коэффициент пересчета 0,6 (144 000 руб. : 240 000 руб.).
5. Сумма пересчитанной амортизации 72 000 руб. (120 000 руб. $\times$ 0,6).
6. Разница между суммой пересчитанной амортизации и суммой накопленной амортизации 48 000 руб. (120 000 – 72 000).

По итогам второй переоценки будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

ДЕБЕТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 80 000 руб. – уменьшена первоначальная стоимость станка в пределах добавочного капитала, созданного на предприятии в предшествующие отчетные периоды;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки»

– 30 000 руб. – уменьшена ранее начисленная амортизация станка в пределах добавочного капитала, созданного на предприятии в предыдущие отчетные периоды;

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 16 000 руб. (96 000 – 80 000) – уменьшена первоначальная стоимость станка за счет нераспределенной прибыли (убытка);

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

– 18 000 руб. (48 000 – 30 000) – уменьшена начисленная амортизация станка за счет нераспределенной прибыли (убытка).

7.3.8. Выбытие основных средств

Продажа

Выбытие основных средств может иметь место в случаях:

- 1) продажи;
- 2) прекращения использования в случае морального и физического износа;
- 3) ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- 4) передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- 5) передачи по договорам мены, дарения, внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- 6) недостачи и порчи, выявленные при инвентаризации активов и обязательств, частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- 7) в иных случаях.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Реализация основных средств осуществляется в основном по договорам купли-продажи, по которым согласно пункту 1 статьи 454 Гражданского кодекса РФ одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Цена, по которой продается основное средство, устанавливается соглашением сторон (ст. 454 Гражданского кодекса РФ).

Списание стоимости объекта основных средств отражается в бухгалтерском учете на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету 01 «Основные средства» следующими проводками:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– списывается сумма начисленной амортизации за срок полезного использования данного объекта.

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств списывается следующими бухгалтерскими проводками:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– списана остаточная стоимость основных средств.

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, могут предварительно собираться на счете учета затрат вспомогательного производства или учитываться в качестве прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».



ПРИМЕР Договор купли-продажи № 1 заключен 16 января 2007 года. В соответствии с условиями договора реализуется деревообрабатывающий станок на сумму 206 500 руб. (в том числе НДС – 31 500 руб.) и техническое оборудование для производства строительных материалов на сумму 324 500 руб. (в том числе НДС – 49 500 руб.).

По данным бухгалтерского учета первоначальная стоимость деревообрабатывающего станка составляет 200 000 руб., станок был приобретен в марте 2002 года, срок службы которого составляет 96 месяцев. По состоянию на 1 января 2007 года сумма начисленной амортизации составила 118 750 руб. ($200\,000 \text{ руб.} : 96 \text{ мес.} \times 57 \text{ мес.}$), остаточная стоимость 81 250 руб. ($200\,000 - 118\,750$).

Первоначальная стоимость технологического оборудования составляет 360 000 руб., срок службы которого составляет 120 месяцев. Оборудование введено в эксплуатацию 15 марта 2004 года. Сумма начисленной амортизации за период с 1 апреля 2004 года до 1 января 2007 года составила 99 000 руб. ($360\,000 \text{ руб.} : 120 \text{ мес.} \times 33 \text{ мес.}$).

Объекты основных средств доставлялись покупателю железнодорожным транспортом. Транспортные расходы составили 10 000 руб. По реализованным объектам основных средств указанные расходы распределены пропорционально выручке от реализации.

Согласно актам приема-передачи основных средств № 1 и № 2 от 17 января 2007 г. право собственности на объекты амортизируемого имущества перешло к покупателю в момент отгрузки. По условиям договора покупатель должен произвести оплату 20 января 2007 года. На основании документов на реализацию объектов основных средств в бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 206 500 руб. – отражена выручка от реализации деревообрабатывающего станка (с НДС);

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 324 500 руб. – отражена выручка от реализации технологического оборудования для производства строительных материалов;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 31 500 руб. – начислен НДС по реализованному деревообрабатывающему станку;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

– 49 500 руб. – начислен НДС по реализованному техническому оборудованию;

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 200 000 руб. – списана первоначальная стоимость деревообрабатывающего станка;

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 360 000 руб. – списана первоначальная стоимость технологического оборудования;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 120 833 руб. ($118\,750 + 2083$) – списана амортизация по реализованному деревообрабатывающему станку (включая амортизационные отчисления за январь 2007 г.);

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 102 000 руб. (99 000 + 3000) – списана амортизация по реализованному технологическому оборудованию (включая амортизационные отчисления за январь 2007 г.);

ДЕБЕТ 25 «Общепроизводственные расходы» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 10 000 руб. – начислены затраты по доставке покупателю реализованных объектов основных средств;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 25 «Общепроизводственные расходы»

– 4000 руб. (10 000 руб. × 40%) – списаны расходы по доставке деревообрабатывающего станка;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 25 «Общепроизводственные расходы»

– 6000 руб. (10 000 руб. × 60%) – списаны расходы по доставке технологического оборудования;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 79 167 руб. (200 000 – 120 833) – списана остаточная стоимость деревообрабатывающего станка;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 258 000 руб. (360 000 – 102 000) – списана остаточная стоимость технологического оборудования;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

– 88 833 руб. (206 500 – 35 000 – 79 167 – 4000) – выявлен финансовый результат от реализации деревообрабатывающего станка;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

– 11 500 руб. (324 500 – 55 000 – 258 000) – выявлен финансовый результат от реализации технологического оборудования.

Требования к ведению налогового учета операций по реализации амортизируемого имущества установлены статьей 323 Налогового кодекса РФ. Эти требования сводятся к следующему:

- 1) налогоплательщик определяет прибыль или убыток от выбытия амортизируемого имущества на основании данных аналитического учета;
- 2) аналитический учет доходов и расходов ведется по каждому объекту основных средств.

При реализации амортизируемого имущества на дату совершения операции прибыль определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения амортизируемого имущества, уменьшенной на сумму начисленной по такому имуществу амортизации, с учетом понесенных при реализации затрат. Таким образом, налогоплательщик вправе уменьшать доходы, полученные от реализации амортизируемого имущества не только на остаточную стоимость реализуемого имущества, но и на сумму расходов, непосредственно связанных с данной реализацией. К таким расходам, в частности, можно отнести расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

При реализации имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от этой операции на сумму расходов, непосредственно связанных с реализацией. К таким расходам относятся расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Особенности определения расходов при реализации амортизируемого имущества установлены статьей 268 Налогового кодекса РФ. Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком. Однако этот убыток учитывается в целях налогообложения в особом порядке.

Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение установленного срока, который определяется как разница между сроком полезного использования амортизируемого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.



ПРИМЕР Организация реализовала объект основных средств в марте 2007 года. Выручка составила 150 000 руб. (без НДС). Остаточная стоимость объекта по данным налогового учета на момент реализации составила 165 000 руб., расходы на реализацию 7000 руб.

Срок полезного использования данного объекта – 60 месяцев, фактический срок эксплуатации – 40 месяцев, оставшийся срок полезного использования – 20 месяцев. Таким образом, по сделке реализации объекта основных средств получен убыток в сумме 22 000 руб. (150 000 руб. – 165 000 руб. – 7000 руб.). Списание убытка в расходы для целей налогообложения прибыли может производиться по 1100 руб. в месяц (22 000 руб. : 20 мес.) начиная с апреля 2007 года.

Выручка от реализации основных средств является доходом от реализации (ст. 249 Налогового кодекса РФ). Доход от реализации при начислении налоговой базы учитывается без сумм налогов, представляемых покупателю (ст. 248 Налогового кодекса РФ), т. е. сумма выручки от реализации основного средства определяется без НДС и других аналогичных налогов. Величина дохода от реализации основных средств определяется в соответствии с условиями договора.

Расходами, уменьшающими доход от реализации основных средств, являются:

- 1) остаточная стоимость амортизируемого имущества;
- 2) иные расходы, непосредственно связанные с реализацией основных средств.

Особое внимание надо уделить той ситуации, когда продается основное средство, часть стоимости которого (до 10 процентов) списывается на расходы в первый месяц после введения объекта в эксплуатацию. Дело в том, что в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса РФ организация вправе уменьшить доходы от продажи имущества на его остаточную стоимость (первоначальная стоимость за вычетом начисленной амортизации). Только вот можно ли считать списание 10 процентов стоимости объекта собственно амортизацией? Да, можно. Минфин в письме от 11 октября 2005 г. № 03-03-04/2/76 указал, что списанная одновременно часть стоимости основного средства, по сути, тоже является амортизацией. То есть уменьшает остаточную стоимость основного средства.

Прибыль или убыток по операциям реализации амортизируемого имущества определяется на дату совершения операции. Прибыль от реализации подлежит включению в состав налогооблагаемой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества.

Убыток от реализации отражается в аналитическом учете налогоплательщика как расходы, включаемые в целях налогообложения в состав расходов будущих периодов.

Налогоплательщик обязан вести учет доходов и расходов от реализации основных средств отдельно по каждому объекту. Соответственно прибыль (убыток) определяется отдельно по каждому реализованному объекту основных средств, то есть прибыль от реализации одного из основных средств не перекрывает убыток от реализации другого.

Безвозмездная передача основных средств

Передача основных средств на безвозмездной основе может происходить между взаимозависимыми лицами. Например, учредитель может передать дочерней организации имущество с целью улучшения ее финансово-хозяйственной деятельности и в результате увеличения прибыли и получения более высоких дивидендов.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 расходы, связанные с выбытием основных средств, признаются прочими расходами в размере остаточной стоимости объекта основных средств.

Пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе принимается реализацией и в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.



ПРИМЕР Учредителем принято решение о безвозмездной передаче фирмой «Х» фирме «У» объекта основных средств. Первоначальная стоимость объекта 300 000 руб., на момент передачи указанного объекта начислена амортизация в размере 100 000 руб. После оформления соответствующих документов (акт приема-передачи объекта основного средства по формам, утвержденным постановлением Гос-

комстата России от 21 января 2003 г.) в бухгалтерском учете передающей стороны будут сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 300 000 руб. – списана первоначальная стоимость переданного объекта;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 100 000 руб. – списана амортизация по переданному объекту;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 200 000 руб. – списана остаточная стоимость переданного объекта.

При безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) сумма НДС исчисляется исходя из рыночной стоимости данных товаров (работ, услуг).

Предположим, что рыночная стоимость указанного объекта составляет 180 000 руб., следовательно, сумма НДС составит 32 400 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times 18\%$). Начисление НДС отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 32 400 руб. – начислен НДС, подлежащий взносу в бюджет по безвозмездно переданному объекту основных средств.

В заключение операции по безвозмездной передаче объекта основных средств выявляется финансовый результат и отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 232 400 руб. ($200\,000 + 32\,400$) – отражен убыток от передачи объекта основных средств.

Также передача имущества безвозмездно может осуществляться в рамках благотворительной помощи в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях». В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Федерального закона № 135-ФЗ благотворительная помощь осуществляется в целях:

- 1) социальной поддержки и защиты граждан;
- 2) оказания помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий;
- 3) содействия защите материнства, детства и отцовства;
- 4) содействия деятельности в сфере образования, науки, культуры, искусства, просвещения;
- 5) содействия деятельности в сфере профилактики и охраны здоровья граждан;
- 6) содействия деятельности в сфере физической культуры и массового спорта;
- 7) охраны окружающей природной среды и граждан, животных и прочее.

Безвозмездная передача имущества в рамках оказания благотворительной помощи освобождается от налога на добавленную стоимость (подп. 2 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Для подтверждения освобождения от налогообложения НДС с операцией в рамках благотворительной помощи передающая сторона должна иметь следующие документы:

- 1) договор (контракты) организации с получателем благотворительной помощи на безвозмездную передачу имущества в рамках благотворительной деятельности;
- 2) копии документов, подтверждающих принятие на учет получателем имущества;
- 3) акты и другие документы, свидетельствующие о целевом использовании полученного объекта основных средств.

Передача основных средств в уставный капитал другой фирмы

Вклады в уставный капитал других организаций являются долгосрочными инвестициями. В качестве инвестиций могут выступать денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности в целях получения прибыли и достижения иного полезного эффекта.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета инвестиции организации в ценные государственные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Планом счетов и Инвестиций по его применению установлено, что финансовые вложения организации учитываются по дебету счета 58 «Финансовые вложения».

Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов и кредиту счета учета основных средств.

Ранее на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого объекта – в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки указаний по бухгалтерскому учету.



ПРИМЕР Организация вносит в уставный капитал два объекта основных средств. Первоначальная стоимость объекта «А» составляет 1 000 000 руб., амортизация по данному объекту на момент передачи начислена в размере 450 000 руб. Объект «Б» имеет первоначальную стоимость 650 000 руб., амортизация начислена полностью. То есть в размере 650 000 руб. Организация, передающая сторона, приняла условную оценку объекта «Б» в размере 50 000 руб. В бухгалтерском учете операция по передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал у передающей стороны будет отражена следующими проводками:

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 550 000 руб. (1 000 000 руб. – 450 000 руб.) – отражена задолженность передающей стороны по вкладу в уставный капитал по объекту «А» (по основной стоимости);

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 50 000 руб. – отражена задолженность передающей стороны по вкладу в уставный капитал по объекту «Б» (в условной оценке);

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 1 000 000 руб. – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта «А»;

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 650 000 руб. – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта «Б»;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 450 000 руб. – списана начисленная амортизация по объекту «А»;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 650 000 руб. – списана начисленная амортизация по объекту «Б»;

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 550 000 руб. – отражено выбытие объекта «А» в качестве вклада в уставный капитал (по остаточной стоимости);

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 50 000 руб. – отражено выбытие объекта «Б» в качестве вклада в уставный капитал (в уставной оценке);

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 50 000 руб. – отражена разница между остаточной стоимостью и условной оценкой объекта «Б».

Ликвидация

Выбытие основных средств может происходить при форс-мажорных обстоятельствах, например: аварии, стихийные бедствия, пожары, кражи и др.

При выявлении факта хищения, недостачи имущества либо его утери при чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями, в организации должна быть проведена внеплановая инвентаризация имущества.

Для проведения инвентаризации в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер, и лица, на которые возложена ответственность за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

По результатам инвентаризации должна быть составлена инвентаризационная опись основных средств (№ ИНВ-1), сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (№ ИНВ-18) и ведомость результатов, выявленных инвентаризацией (№ ИНВ-26).

В компетенцию комиссии входит также выявление лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством.

Если виновные лица не установлены, объект основных средств, по решению комиссии, списывают с баланса по остаточной стоимости. Это решение оформляется Актом на списание объекта основных средств с указанием данных, характеризующих объект основных средств. Это дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состоянием основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов. Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.



ПРИМЕР В результате урагана обрушился деревянный ангар. По решению комиссии ангар восстановлению не подлежит. Первоначальная (восстановительная) стоимость данного объекта 60 000 руб., сумма начисленной амортизации на момент стихийного бедствия составляет 47 000 руб.

На основании правильно оформленных документов в бухгалтерском учете сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 60 000 руб. – списана первоначальная (восстановительная) стоимость ангара;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 47 000 руб. – списана амортизация по рухнувшему ангару;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

– 13 000 руб. – списана остаточная стоимость ангара.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве прочих доходов.

Предположим, что после разбора обрушившегося ангара остались металлические балки, которые были оприходованы по цене металлолома:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 450 руб. – отражено оприходование материалов (металлических балок), которые можно реализовать как металлолом.

В заключение по этой операции выявлен финансовый результат:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы»

– 12 550 руб. – отражен убыток в результате обрушения ангара.

На основании оформленного акта на списание объектов основных средств в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации архивного дела, но не менее пяти лет.

Не менее неприятные ситуации возникают, когда основные средства пропадают в результате хищений и краж. После обнаружения данного факта организации необходимо подать заявление в органы внутренних дел.

В результате инвентаризации составляются акты по формам № ИНВ-1, № ИНВ-18 и № ИНВ-26 и в бухгалтерском учете на этом основании стоимость похищенного имущества переносится на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по остаточной стоимости.

Далее, если виновные лица не установлены и следствие приостановлено, следует получить документационное подтверждение этого факта от правоохранительных органов. В этом случае сумма недостачи, образовавшаяся в результате хищения имущества, включается в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99).

Убытки от ликвидации основных средств, выводимых из эксплуатации, учитываются для налогообложения в соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ. Здесь установлено, что расходы на ликвидацию основных средств, включая суммы недочисленной амортизации, в соответствии с установленным сроком полезного использования, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен, уменьшают налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода в составе внереализационных расходов.

Расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества, охрану недр и другие аналогичные работы при наличии подтверждающих документов также могут быть учтены в составе налоговых внереализационных расходов.

При этом в состав внереализационных доходов включается стоимость узлов и агрегатов разобранного и демонтированного оборудования, а также стоимость материалов и иного имущества, полученного при демонтаже или разборке при ликвидации объектов основных средств. Пункт 13 статьи 250 Налогового кодекса РФ предписывает включать в доходы стоимость материалов, которые получены при демонтаже основных средств. Налоговики требуют оценивать их по рыночной стоимости. А в дальнейшем стоимость таких материалов включается в расходы. Однако не по рыночной стоимости, а только лишь в сумме налога на прибыль, исчисленного с этой стоимости.



ПРИМЕР В январе 2007 года организация демонтировала пострадавшее при пожаре оборудование. Рыночная стоимость запчастей, оставшихся после демонтажа, составила 10 000 руб. Эту сумму бухгалтер включил во внереализационный доход. Сами же запчасти были приняты к налоговому учету по той стоимости:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 24\% = 2400 \text{ руб.}$$

В состав налоговых внереализационных расходов включаются убытки в виде хищений, виновники которых не установлены, при документационном подтверждении данного факта уполномоченными органами государственной власти. Таким образом, остаточная стоимость похищенных основных средств может быть включена в состав внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу. Факт хищения признается только на основании решения суда. Налогоплательщик не может уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль до принятия судом соответствующего решения.

Приостановление уголовного дела не дает налогоплательщику права списывать сумму хищения основных средств на затраты, уменьшающие налогооблагаемую базу.

Согласно статье 323 Налогового кодекса РФ аналитический учет операций реализации амортизируемого имущества должен содержать информацию:

- 1) о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного в отчетном (налоговом периоде);
- 2) об изменениях первоначальной стоимости таких основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- 3) о принятых организацией сроках полезного использования основных средств;
- 4) о способах начисления и сумме начисленной амортизации по амортизируемым основным средствам за период с даты начала начисления амортизации до конца месяца, в котором такое имущество реализовано;
- 5) о цене реализации амортизируемого имущества исходя из условий договора купли-продажи;
- 6) о дате приобретения и дате реализации имущества;
- 7) о понесенных налогоплательщиком расходах, связанных с реализацией амортизируемого имущества (расходах по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного имущества).

Министерством финансов РФ рекомендованы следующие аналитические регистры налогового учета:

- 1) регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав;
- 2) регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета»;
- 3) регистр информации об объекте основных средств;
- 4) регистр-расчет «Финансовый результат реализации амортизируемого имущества»;
- 5) регистр учета расходов будущих периодов;
- 6) регистр учета внереализационных расходов текущего периода.

Регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав служит для обобщения информации об операционном выбытии имущества и формирования сумм доходов от реализации. Данные о выручке от реализации амортизируемого имущества в этом регистре учета одновременно формируют запись в регистре-расчете «Финансовый результат реализации амортизируемого имущества».

Регистр-расчет «Формирование стоимости объекта учета» ведется с целью формирования показателя о расходах, связанных с реализацией амортизируемого имущества (по хранению, обслуживанию и транспортировке). Записи в регистре производятся по мере осуществления операций реализации и по каждому объекту амортизируемого имущества.

Регистр информации об объекте основных средств является источником систематизированной информации о состоянии показателей объектов учета амортизируемого имущества. Показатели первоначальной стоимости и сумм начисленной амортизации основных средств из вышеупомянутых регистров используются для формирования данных регистра-расчета «Финансовый результат реализации амортизируемого имущества» о первоначальной стоимости реализованного амортизируемого имущества и суммах начисленной амортизации на дату совершения операции, реализации имущества.

В регистре-расчете «Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества» обобщается информация об операциях реализации имущества и формируется сумма убытка от реализации, признаваемого в целях

налогообложения в качестве расходов будущих периодов. Кроме того, показатель о величине убытка от реализации, относящийся к расходам будущих периодов, который используется для обобщения информации о расходах, подлежащих включению в состав расходов для целей налогообложения в последующие периоды. Показатели этого регистра заполняются на основании данных регистра-расчета «Финансовый результат реализации амортизируемого имущества». Сумма расходов будущих периодов, подлежащих ежемесячному включению в состав прочих расходов, определяется расчетным путем. Этот показатель одновременно используется для формирования информации о налоговых внереализационных расходах организации отчетного (налогового) периода.

7.4. Нематериальные активы

Нематериальные активы — это исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые используются в производстве или в управлении более 12 месяцев. Отличительным признаком нематериальных активов является способность приносить доход их владельцу.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций, находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000). Оно утверждено приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н. В налоговом учете нематериальные активы включаются в состав амортизируемого имущества (ст. 257 Налогового кодекса РФ). Конечно, при условии, что срок их полезного использования более 12 месяцев и первоначальная стоимость более 10 000 руб. (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ).

В качестве нематериального актива к бухгалтерскому учету может быть принято имущество, которое одновременно отвечает следующим семи условиям (п. 3 ПБУ 14/2000):

- у объекта отсутствует материально-вещественная (физическая) структура;
- есть возможность его идентификации (выделения, отделения от другого имущества);
- он предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- он может быть использован в течение длительного времени, то есть в течение срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- он способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- имеются надлежащим образом оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты Роспатента, договор и исключительная лицензия; договор и первичные документы, подтверждающие получение исключительных прав на нематериальный актив, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Если одно из вышеуказанных условий не выполняется, актив не может быть принят на учет в качестве нематериального.

К нематериальным активам относятся (п. 4 ПБУ 14/2000):

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; на селекционные достижения;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- организационные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада учредителей в уставный капитал (затраты, связанные с образованием юридического лица — оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке документации и другие расходы, понесенные до момента государственной регистрации организации);
- деловая репутация организации, то есть разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом по договору купли-продажи либо приобретение объектов приватизации

на аукционе или по конкурсу) и стоимостью по Бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Положительная деловая репутация как надбавка к цене учитывается как нематериальный актив, скидка к цене – отрицательная деловая репутация – учитывается как доходы будущих периодов с равномерным отношением на финансовые результаты как прочего дохода.

К нематериальным активам в бухгалтерском учете не относятся лицензии на право осуществления определенных видов деятельности, справочно-правовые, бухгалтерские и иные программы, на которые исключительные права у организации отсутствуют, права пользования телефонной сетью и иные подобные затраты. А также права на «ноу-хау» (технологии и др.), если они не оформлены соответствующими документами о государственной регистрации права на результаты интеллектуальной деятельности, объекты жилого фонда.

Перечень объектов, которые можно отнести к нематериальным активам, является закрытым.

В пункте 3 статьи 257 Налогового кодекса РФ дан открытый перечень тех исключительных прав, которые могут входить в состав нематериальных активов. Напомним, что аналогичный перечень есть и в ПБУ 14/2000. Обратите внимание, что в Кодексе в этот перечень включены также владение «ноу-хау», секретной формулой, процессом или информацией. Что же касается исключений, то к нематериальным активам не относятся:

- научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации.

Налогоплательщик может приобрести нематериальные активы или же создать их. В любом случае он должен иметь документы, подтверждающие существование самих активов или же свои исключительные права на них. К таким документам Кодекс относит патенты, свидетельства, договоры уступки патента или товарного знака и т.п.

7.4.1. Первоначальная стоимость нематериальных активов

В бухгалтерском учете нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости, то есть по сумме всех фактических расходов на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Амортизируемое имущество нужно учитывать по первоначальной стоимости. В свою очередь первоначальная стоимость нематериальных активов представляет собой расходы по их созданию или приобретению. В стоимость амортизированного имущества можно включать любые налоги и сборы, кроме НДС и акцизов, которые принимаются к вычету, в том числе и таможенные пошлины.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества приведен в статье 257 Налогового кодекса РФ. Основными средствами называется имущество со сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев. Само собой речь идет об имуществе, которое используется в производстве и для управленческих нужд организации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов в зависимости от способа их приобретения аналогична установленным для объектов основных средств и материально-производственных запасов.

Поступление нематериальных активов в организацию может осуществляться различными способами:

№ п/п	Способ поступления нематериального актива	Оценка (определение первоначальной стоимости)
1	2	3
1	Приобретение за плату у третьих лиц	Исходя из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (за минусом НДС и иных возмещаемых налогов)
2	Создание в самой организации	Сумма фактических расходов на создание, изготовление за исключением НДС и иных возмещаемых налогов
3.	Безвозмездное поступление от третьих лиц	Исходя из рыночной стоимости на дату оприходования с учетом затрат по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию

1	2	3
4.	Внесение учредителями в счет их вкладов в уставный капитал	Исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если организации иное не предусмотрено законодательством РФ
5.	Получение по бартеру	Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией

- приобретение за плату;
- создание самой организацией;
- поступление в качестве вклада в уставный капитал;
- безвозмездное поступление от третьих лиц;
- поступление в обмен на другое имущество (по бартеру).

Определение первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способа поступления:

7.4.2. Покупка нематериальных активов

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных за плату, признается сумма всех фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В стоимость нематериального актива суммы НДС будут включены у тех организаций, которые не являются плательщиками этого налога.

Фактическими затратами на приобретение нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организацией за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Данный перечень расходов является открытым.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов или изготовлением объекта.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях: суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость объектов нематериальных активов.

7.4.3. Создание нематериального актива

Если объект нематериального актива создается организацией самостоятельно, то к расходам на его создание относятся:

- стоимость использованных материальных ресурсов;
- зарплата работников, занятых созданием нематериального актива (с ЕСН и взносами на страхование от несчастных случаев);
- амортизация основных средств (ОС) и нематериального актива, используемых при его создании;
- услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам;

– сборы, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.

Нематериальные активы считаются созданными самой организацией, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Во всех остальных случаях нематериальные активы получают организацией со стороны – на основании договоров уступки исключительных прав (как на возмездной основе, так и в качестве вклада в уставный капитал организации) или безвозмездно.

Некоторые нематериальные активы можно зарегистрировать. Так, разработчик программы имеет право зарегистрировать свою разработку. Это сказано в Законе РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных». После регистрации фирма, разработавшая программу самостоятельно, становится ее официальным владельцем на основании полученного свидетельства. Выдается оно в Роспатенте. А сама процедура регистрации прописана в Правилах, утвержденных Приказом этого ведомства от 25 февраля 2003 г. № 25.

7.4.4. Нематериальный актив получен безвозмездно

Первоначальной стоимостью нематериального актива, полученного по договору дарения (безвозмездно), является его рыночная стоимость на дату принятия к бухучету. Вначале стоимость нематериального актива учитывается в составе доходов будущих периодов на отдельном субсчете, затем по мере начисления амортизации по нему стоимость списывается в аналогичной же сумме в состав прочих доходов (п. 8 ПБУ 9/99).

В налоговом учете в соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно, не учитываются для целей налогообложения прибыли, если:

- уставный капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей стороны;
- уставный капитал передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей стороны.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам.

Для целей налогового учета безвозмездно полученное имущество признается амортизируемым имуществом (п.п. 1, 2 ст. 256 Налогового кодекса РФ). Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию (п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Порядок определения первоначальной стоимости безвозмездно полученного амортизируемого имущества установлен пунктом 8 статьи 250, подпунктом 1 пункта 4 статьи 271 (метод начисления) и пунктом 2 статьи 273 (кассовый метод) Налогового кодекса РФ.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученного имущества определяется исходя из рыночных цен (с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса РФ), но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу. В доходы получателя включается большая из этих сумм. Так, если рыночная стоимость передаваемого амортизируемого имущества ниже его остаточной стоимости у передающей стороны, в доходы получателя включается остаточная стоимость. Остаточная стоимость имущества у передающей стороны либо затраты на производство (приобретение) должны быть зафиксированы в документе, на основании которого производится передача.

Наряду с этой суммой в первоначальную стоимость могут включаться расходы организации, например, на доставку и доведение полученного объекта до состояния, пригодного к эксплуатации (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Соответственно если стоимость безвозмездно полученного основного средства в доходы не включается (например, в случае, когда оно получено от учредителя, доля которого превышает 50%), первоначальная стоимость такого объекта формируется исключительно из расходов на его доставку и доведение до пригодного состояния.

7.4.5. Нематериальный актив получен по бартеру

Первоначальной стоимостью актива, приобретенного в обмен на другое имущество (оплата неденежными средствами), признается стоимость переданных или подлежащих передаче ценностей. При этом их стоимость определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В ПБУ 14/2000 установлено, что первоначальная стоимость нематериального актива не подлежит изменению, кроме законодательно установленных случаев. Это значит, что с изменением рыночной стоимости аналогичных нематериальных активов переоценка их первоначальной стоимости, то есть уценка и дооценка, не производится. Кроме того, последующие затраты, в том числе связанные с содержанием нематериального актива, его первоначальную стоимость не увеличивают.

В связи с этим правилом курсовые разницы и проценты по долговым обязательствам любого вида, полученным на приобретение актива, образовавшиеся после ввода в эксплуатацию нематериального актива, относятся в состав прочих доходов (расходов).

В налоговом учете эти суммы в виде суммовых разницы и проценты по долговым обязательствам в соответствии с пунктом 11.1 статьи 250 и подпунктами 2 и 5.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ входят в состав внереализационных доходов (расходов) и не влияют на первоначальную стоимость приобретаемого нематериального актива.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.



ПРИМЕР Организация осуществила предварительную оплату нематериальных активов, приобретаемых у иностранного партнера, в размере 200 USD.

Курс доллара США, установленный Банком России, составил:

- на дату предварительной оплаты – 28,4 руб./USD;
- на дату поступления нематериального актива – 28,8 руб./USD.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» КРЕДИТ 52

– 5680 руб. $(200 \text{ USD} \times 28,4 \text{ руб./USD})$ – осуществлена предварительная оплата нематериального актива;

ДЕБЕТ 08 субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» КРЕДИТ 60 субсчет «Задолженность перед поставщиками и подрядчиками»

– 5760 руб. $(200 \text{ USD} \times 28,8 \text{ руб./USD})$ – оприходован приобретенный нематериальный актив;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 80 руб. $(200 \text{ USD} \times (28,8 \text{ руб./USD} - 28,4 \text{ руб./USD}))$ – отражена положительная курсовая разница;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Задолженность перед поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»

– 5760 руб. – погашена задолженность перед поставщиком за счет выданного ранее аванса.

7.4.6. Амортизация нематериального актива

Сроком полезного использования нематериального актива признается период, в течение которого объект нематериального актива служит для выполнения целей деятельности организации. Он определяется организацией самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта в бухгалтерском и налоговом учете.

При установлении срока полезного использования нематериального актива в бухгалтерском учете следует иметь в виду три возможных варианта.

Первый — срок полезного использования нематериального актива совпадает со сроком действия охранного документа (патента, свидетельства и т.п.) или лицензионного договора. Например, патент на селекционное достижение действует 30 лет, на изобретение — 20, на промышленный образец — 10, свидетельство на товарный знак или право пользования наименованием места происхождения товара — 10 лет, на полезную модель — 5 лет.

Второй вариант — организация сама определяет ожидаемый срок использования, в течение которого она будет получать экономические выгоды, и утверждает его приказом или распоряжением руководителя.

Третий — организация не имеет возможности определить срок полезного использования нематериального актива. В этом случае он равен 20 годам, но не более срока деятельности организации. По организационным расходам и деловой репутации срок установлен в 20 лет.

В налоговом учете срок полезного использования устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений, договоров. По тем объектам, по которым невозможно определить срок полезного использования, он установлен в расчете на 10 лет (ст. 258 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с пунктом 14 ПБУ 14/2000 стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации.

Амортизация (погашение стоимости) нематериального актива в бухгалтерском учете может начисляться тремя способами (п. 15 ПБУ 14/2000):

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- пропорционально объему продукции (работ).

Выбранный способ фиксируется в учетной политике.

К двум нематериальным активам одного вида, приобретенным в одно и то же время, не могут быть применены два разных способа начисления амортизации. Способ амортизации, определенный в момент принятия объекта на учет, действует в течение всего срока полезного использования нематериального актива или до его выбытия.

Добавим, что если организация решит отражать в бухгалтерском учете начисленную по нематериальным активам амортизацию путем ее непосредственного списания в кредит счета 04, необходимо иметь в виду следующее.

Если стоимость объекта погашена полностью, а срок действия охранных документов продлен, например, по ходатайству правообладателя, то организация условно дооценивает объект с отнесением суммы дооценки на финансовый результат, и начинает амортизацию вновь (п. 21 ПБУ 14/2000).

В налоговом учете для амортизации нематериального актива предусмотрено только два метода: линейный и нелинейный (ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой нормы независимо от применяемого способа и от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В течение этого срока начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев консервации организации (п. 15 ПБУ 14/2000).

У сезонных предприятий начисление амортизации по нематериальному активу производится в течение активного периода работы в отчетном году (в размере не 1/12, а, например, 1/7 нормы за год в течение 7 месяцев сезона).

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное погашение стоимости объекта либо когда данный объект выбыл из состава нематериального актива по любым основаниям (уступка, утрата исключительных прав). Это правило в бухгалтерском и налоговом учете применяется одинаково.

Методы начисления амортизации в бухгалтерском учете (п. 21 ПБУ 14/2000):

- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта (без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов»);

- путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Первый способ обязательно используется для деловой репутации и организационных расходов.

Способ и метод начисления амортизации должны быть определены в учетной политике.

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется организациями по отдельным объектам нематериальных активов для обеспечения возможности получения данных об амортизации нематериальных активов, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Допускается начисление амортизации по пониженным нормам, если такое решение принято руководителем организации и закреплено в учетной политике для целей налогообложения. Использование пониженных норм допускается только с начала налогового периода и применяется в течение всего налогового периода. При реализации нематериального актива, к которому были применены пониженные нормы амортизации, перерасчет налоговой базы на сумму амортизации, недоначисленной против обычных норм, в целях налогообложения не производится.

7.4.7. Выбытие нематериального актива

Нематериальные активы подлежат списанию с баланса, если они больше не используются для целей производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) или для управленческих нужд организации. А также в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, в связи с уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям (п. 22 ПБУ 14/2000).

Выбывать активы могут по различным причинам:

- списание в связи с истечением срока полезного использования;
- продажа;
- передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- безвозмездная передача;
- выбытие в обмен на иное имущество.

При выбытии нематериального актива сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериального актива списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 04 «Нематериальные активы».

Доходы и расходы от продажи и иного выбытия нематериального актива отражаются в периоде выбытия нематериального актива как прочие доходы и расходы на счете 91 (п. 7 ПБУ 9/99 и п. 11 ПБУ 10/99).

Для целей исчисления налога на прибыль доход от реализации объекта нематериального актива (например, от реализации имущественных прав) признается доходом от реализации (ст. 249 Налогового кодекса РФ). Признанный доход от такой операции уменьшается на остаточную стоимость нематериального актива и расходы по его реализации (п. 1 ст. 257, подп. 1 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ).

При реализации нематериального актива сумма остаточной стоимости с учетом расходов, связанных с их реализацией, может превышать полученную выручку. Для налогового учета убыток, полученный от реализации нематериального актива, включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования и фактическим сроком эксплуатации в соответствии с пунктом 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ.

Расходы организации в виде вклада в уставный капитал другой организации, безвозмездно переданного имущества и расходов по его передаче, не учитываются для целей налогообложения (п. 3 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Организация-правообладатель имеет право представить другой организации право на использование принадлежащих ей объектов интеллектуальной собственности. Предоставленный в пользование нематериальный актив с баланса правообладателя не списывается, а отражается в бухгалтерском учете правообладателя обособленно (по

всей видимости, на отдельном субсчете, открываемом к счету 04) в оценке в соответствии с правилами ПБУ 14/2000. При этом начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, организация-правообладатель продолжает начислять (п. 25 ПБУ 14/2000).

У организации-пользователя полученные нематериальные активы отражаются на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре (забалансовый счет она определяет самостоятельно). При этом периодические платежи (включая авторские вознаграждения) за предоставленное право пользования нематериального актива, которые исчисляются и уплачиваются в порядке и в сроки, установленные договором, отражаются в бухгалтерском учете организации-правообладателя как расходы отчетного периода.

Если же производится фиксированный разовый платеж (включая авторское вознаграждение) за предоставленное право пользования нематериального актива, то организации-пользователю следует отразить его в бухгалтерском учете как расходы будущих периодов, которые будут списываться на затраты в течение срока действия договора (п. 26 ПБУ 14/2000).

7.5. Внереализационные расходы

7.5.1. Содержание имущества, переданного в аренду

Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) (подп. 1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество и (или) исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, расходами, связанными с производством и реализацией, считаются расходы, связанные с этой деятельностью.

7.5.2. Проценты по долговым обязательствам

Статья 269 Налогового кодекса РФ устанавливает, в каком порядке учитываются при налогообложении прибыли, проценты по долговым обязательствам любого вида.

Обратите внимание: учесть при налогообложении проценты можно даже в том случае, если кредит был использован не по целевому назначению. К такому выводу пришел ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 30 января 2006 г. по делу № А82-9347/2004-37.

В пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

По общему правилу включить в расходы проценты можно лишь в пределах, которые не превышают определенного норматива.

Определяя максимальную величину процентов по заемным средствам, которую можно учесть в составе расходов для целей налогообложения, фирма может выбрать один из двух предложенных Налоговым кодексом РФ вариантов расчета.

Первый способ нормирования процентов

Первый способ предполагает, что проценты по кредиту учитываются при налогообложении прибыли в пределах среднего уровня процентов. Чтобы узнать сумму процентов, которая уменьшает облагаемую прибыль, нужно сначала определить, есть ли у вас сопоставимые займы или кредиты.

Долговые обязательства можно считать сопоставимыми, если они получены:

- в одной и той же валюте (в рублях или в какой-нибудь иностранной валюте);
- на одинаковый срок;

- в сопоставимых объемах;
- под аналогичное обеспечение (например, залог одинаковых ценностей или банковскую гарантию).

Причем эти условия должны выполняться одновременно.

Специалисты Минфина России в письме от 25 мая 2006 г. № 03-03-04/1/479, что сопоставимость обязательств по последним трем критериям (одинаковый срок, объемы и обеспечение) каждая фирма вправе определить для себя самостоятельно, закрепив в учетной политике для целей налогообложения. При этом компания должна исходить из «принципа существенности и обычаев делового оборота». Другими словами, в учетной политике можно записать, например, что «исходя из принципа существенности, кредиты, скажем, на сумму от 50 000 до 100 000 евро считаются полученными в сопоставимых объемах». Или «исходя из обычаев делового оборота, займы под залог товаров и материалов считаются полученными под аналогичное обеспечение». Правда, тут же чиновники оговорились, что если долговые обязательства соответствуют всем перечисленным критериям, но получены от разных категорий кредиторов (например, один – от фирмы, другой – от предпринимателя), то они считаются несопоставимыми.

Определив сопоставимые долговые обязательства, нужно рассчитать средний уровень процентов по ним.



ПРИМЕР В январе 2007 года организация получила два займа на покупку товаров сроком на 12 месяцев от разных организаций:

- первый – на сумму 520 000 руб. под 18 процентов годовых;
- второй – на сумму 400 000 руб. под 20 процентов годовых.

Итак, оба кредита выданы фирме:

- одинаковыми кредиторами (банками);
- в одной и той же валюте (рубли);
- в сопоставимых объемах;
- на одинаковый срок (12 мес.);
- под аналогичное обеспечение (залог недвижимости).

Значит, их можно признать сопоставимыми. Поэтому бухгалтер организации может рассчитать средний уровень процентов по ним, который составит:

$$(520\,000 \text{ руб.} \times 18\%) + (400\,000 \text{ руб.} \times 20\%) : (520\,000 \text{ руб.} + 400\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 18,87\%$$

Рассчитанный средний уровень увеличивают на 20 процентов (в 1,2 раза). Полученный результат сравнивают с фактической ставкой, по которой фирма платит проценты кредитору. Если фактическая ставка выше рассчитанного показателя, то при налогообложении прибыли используют среднюю ставку, увеличенную на 20 процентов.

Если проценты не превышают средний уровень, увеличенный в 1,2 раза, то в состав расходов, учитываемых при налогообложении, их включают в полной сумме.



ПРИМЕР Организация получила три кредита от разных банков:

- первый кредит – на сумму 400 000 руб. под 26 процентов годовых;
- второй кредит – на сумму 360 000 руб. под 18 процентов годовых;
- третий кредит – на сумму 450 000 руб. под 19 процентов годовых.

Все кредиты сопоставимы. Средний уровень процентов по ним таков:

$$(400\,000 \text{ руб.} \times 26\%) + (360\,000 \text{ руб.} \times 18\%) + (450\,000 \text{ руб.} \times 19\%) : (400\,000 \text{ руб.} + 360\,000 \text{ руб.} + 450\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 21,02\%$$

Средний уровень процентов, увеличенный в 1,2 раза, равен:

$$21,02\% \times 1,2 = 25,22\%$$

Этот показатель превышает только проценты по первому кредиту. Значит, в состав внереализационных налоговых расходов можно включить проценты по нему в пределах 33,54 процента годовых. Это составит:

$$400\,000 \text{ руб.} \times 25,22\% = 100\,880 \text{ руб.}$$

Сумма процентов, которая не уменьшает прибыль, составит:

$$400\,000 \text{ руб.} \times 26\% - 100\,880 \text{ руб.} = 3120 \text{ руб.}$$

Проценты по второму и третьему кредитам уменьшают облагаемую прибыль полностью.

Второй способ нормирования процентов

Заемщик определяет средний уровень процентов по полученным в течение квартала кредитам. В расчет берутся проценты по тем договорам, которые заключены на сопоставимых условиях. То есть когда деньги получены в одинаковой валюте, на те же сроки, под аналогичные обеспечения, в сопоставимых объемах.

Если таковых займов не было, то можно воспользоваться вторым вариантом расчета. В этом случае максимальный уровень процентов, которые можно учесть при налогообложении прибыли, составляет:

- по договорам в иностранной валюте – 15 процентов годовых;
- по рублевым договорам – ставка рефинансирования, увеличенная в 1,1 раза.

Казалось бы, все просто. Однако на практике часто возникает такой вопрос: если во время действия кредитного договора ставка рефинансирования изменилась, то как учесть это изменение при расчете максимальной суммы процентов? В этом случае с даты фактического изменения ставки по кредитному договору расходы заемщика для целей налогообложения рассчитывают исходя из новой ставки рефинансирования Банка России.

Если фирма при расчете налога на прибыль использует метод начисления, то проценты по заемным средствам признаются либо на конец отчетного периода, либо на дату погашения долга – в зависимости от того, что произошло раньше (п. 8 ст. 272 Налогового кодекса РФ). У тех же фирм, которые рассчитывают налог на прибыль кассовым методом, проценты учитываются в расходах в день уплаты (ст. 273 Налогового кодекса РФ).



ПРИМЕР Организация платит налог на прибыль по методу начисления. От другой компании 1 октября фирма получила заем в сумме 500 000 руб. Согласно договору за пользование заемными средствами организация выплачивает проценты исходя из текущей ставки рефинансирования Банка России плюс 5 процентов, то есть при изменении ставки рефинансирования договор предусматривает изменение и ставки по кредиту.

Предположим, что заем организация получила 1 октября 2006 года. Ставка рефинансирования Центробанка в этот день составляла 11,5 процентов, а с 23 октября – 11,0 процентов годовых.

Рассмотрим, как в подобной ситуации бухгалтер должен будет рассчитать сумму процентов, которую можно учесть при налогообложении. Допустим, что кредитов на сопоставимых условиях в указанном периоде получено не было.

Итак, проценты за пользование кредитом, начисленные за октябрь 2006 года, будут равны:

$$(500\,000 \text{ руб.} \times (11,5\% + 5\%) : 365 \text{ дн.} \times 22 \text{ дн.}) + (500\,000 \text{ руб.} \times (11\% + 5\%) : 365 \text{ дн.} \times 9 \text{ дн.}) = 6945,2 \text{ руб.}$$

Теперь рассчитаем сумму процентов, которые можно учесть при налогообложении:

$$(500\,000 \text{ руб.} \times 11,5\% \times 1,1 : 365 \text{ дн.} \times 22 \text{ дн.}) + (500\,000 \text{ руб.} \times 11\% \times 1,1 : 365 \text{ дн.} \times 9 \text{ дн.}) = 5304,11 \text{ руб.}$$

Именно эту сумму можно учесть при налогообложении прибыли. А 1191,09 руб. (6945,2 – 5304,11) будет списано за счет фирмы.

Таким образом, если во время действия кредитного договора ставка рефинансирования менялась, расчет нужно делать исходя из той ставки, которая действует на дату признания расходов в виде процентов. Напомним: если фирма при расчете налога на прибыль использует метод начисления, то проценты по заемным средствам признаются либо на конец отчетного периода, либо на дату погашения долга – в зависимости от того, что произошло раньше (п. 8 ст. 272 Налогового кодекса РФ). У тех же фирм, которые рассчитывают налог на прибыль кассовым методом, проценты учитываются в расходах в день уплаты (ст. 273 Налогового кодекса РФ).

Проценты по кредитам и займам, полученным учредителем-иностранцем

Пункты 2–4 статьи 269 Налогового кодекса РФ устанавливают особый порядок расчета процентов по некоторым кредитам и займам, полученным российской организацией от иностранной организации, которая владеет (прямо или косвенно) более чем 20 процентами ее уставного (складочного) капитала. Напомним, что согласно статье 106 Гражданского кодекса РФ в этом случае российская организация считается зависимым обществом, а иностранная – преобладающим или участвующим обществом.

Задолженность перед иностранной организацией, которая предоставила кредит или заем зависимой российской организации, называется контролируемой. Упомянутый особый порядок расчета процентов по контролируемой задолженности применяется в том случае, если ее сумма более чем в три раза превышает собственный капитал российской организации. Для кредитных организаций и организаций, которые занимаются лизингом, указанный предел составляет 12,5 раз. Согласно пункту 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ собственный капитал – это разность между суммой активов и величиной обязательств российской организации. При расчете собственного капитала не надо учитывать задолженность по налогам и сборам (в том числе и ту, по которой организации предоставлены отсрочки, рассрочки, налоговые кредиты и инвестиционные налоговые кредиты).

Проценты по контролируемой задолженности, которые можно учесть при налогообложении прибыли, рассчитывают так. Фактически начисленные за квартал (полугодие, 9 месяцев или год) проценты умножают на коэффициент капитализации. Этот коэффициент равен $1/3$ (для банков и организаций, занимающихся лизингом, – $1/12,5$) отношения непогашенной контролируемой задолженности к величине собственного капитала, которая соответствует доле участия иностранной организации в уставном (складочном) капитале должника. Коэффициент капитализации рассчитывается на конец I квартала, полугодия, 9 месяцев и года.

В состав внереализационных расходов можно включить только ту часть процентов по контролируемой задолженности, которая не превышает сумму, рассчитанную с помощью коэффициента капитализации. Оставшаяся часть процентов для целей налогообложения прибыли приравнивается к дивидендам и облагается российской организацией (налоговым агентом) налогом на прибыль по ставке 15 процентов (см. комментарий к статье 284 Налогового кодекса РФ).

Проценты по налоговым кредитам

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в статье 67 Налогового кодекса РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Так сказано в статье 65 Налогового кодекса РФ.

Статьей 69 Бюджетного кодекса РФ предоставление налогоплательщикам отсрочки по уплате налога рассматривается как предоставление бюджетных кредитов.

При этом налоговики придерживаются мнения, что проценты, уплачиваемые за отсрочку, рассрочку, предоставление налоговых и инвестиционных налоговых кредитов, не учитываются для целей налогообложения прибыли, поскольку к внереализационным расходам относятся проценты по долговым обязательствам в части гражданских договоров кредита и займа (письмо ФНС России от 2 февраля 2005 г. № 02-1-07/2). Поддерживают чиновников и некоторые арбитражные суды. В качестве примера можно привести постановление Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2004 г. № 5665/04.

Правда, есть и противоположные решения судов. В качестве примера можно привести постановление ФАС Уральского округа от 2 марта 2006 г. № Ф09-1077/06-С7. По мнению судов, из пункта 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ следует, что долговым обязательством для целей главы 25 Налогового кодекса РФ может являться любое заимствование независимо от способа его оформления. То есть законодатель установил открытый перечень видов заемных обязательств, по которым проценты могут относиться в расходы в целях налогообложения прибыли.

В данной норме отсутствует ограничение на использование в качестве источника такого заимствования бюджетных средств, полученных в виде инвестиционного налогового кредита. Согласно статьям 6, 69 Бюджетного кодекса РФ налоговые кредиты являются разновидностью бюджетного кредита, под которым понимается форма финансирования бюджетных расходов, предусматривающая предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной или возмездной основе.

Следовательно, инвестиционный налоговый кредит является одной из форм заимствования, оформленной в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, и подпадает под понятие долгового обязательства для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Анализ положений пункта 2 статьи 269 Налогового кодекса РФ также свидетельствует о том, что законодатель относит инвестиционный налоговый кредит к одному из видов долговых обязательств по смыслу главы 25 Налогового кодекса РФ.

Экономическая оправданность таких затрат и их связь с производством и реализацией следует из целевой направленности инвестиционного налогового кредита (п. 1 ст. 67 Налогового кодекса РФ), определенной в данном случае условиями указанного договора.

Изложенное свидетельствует о соблюдении налогоплательщиком требований, установленных пунктом 1 статьи 252, подпунктом 2 пункта 1 статьи 265, статьи 269 Налогового кодекса РФ, и правомерности отнесения для целей налогообложения на внереализационные расходы спорных процентов по инвестиционному налоговому кредиту.

Довод налогового органа инспекции об аналогичности отношений, возникающих при инвестиционном налоговом кредите, отношениям по реструктуризации задолженности судом кассационной инстанции отклоняется. Являясь по своей сути разновидностью рассрочки по уплате налога, реструктуризация представляет собой изменение срока уплаты задолженности перед бюджетом, то есть долга, образовавшегося вследствие неправомерного неисполнения налогоплательщиком обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах. Условия реструктуризации не соответствуют положениям статьи 76 Бюджетного кодекса РФ.

Инвестиционный налоговый кредит в силу пункта 3 статьи 61, пункта 1 статьи 66, пункта 4 статьи 67 Налогового кодекса РФ, статьи 69, 76 Бюджетного кодекса РФ является не только одной из форм изменения срока уплаты налога, но одновременно одной из форм бюджетного кредитования. Суть данного кредита состоит в том, что в течение некоторого времени сумма налога уменьшается на величину инвестиций. Решение об его предоставлении принимается до срока исполнения налогового обязательства.

Таким образом, налогоплательщик правомерно включил в состав налоговых внереализационных расходов проценты по инвестиционному налоговому кредиту.

7.5.3. Отрицательные курсовые разницы

Понятие и порядок отражения курсовых разниц приведены в ПБУ 3/2000. Так, пересчет остатка денежных средств на валютном счете и в кассе организации, сумм дебиторской и кредиторской задолженностей, которые будут погашены в иностранной валюте, делают на дату совершения операции (дату оплаты), а также на дату составления отчетности (п.п. 7, 11 ПБУ 3/2000). Напомним, что согласно пункту 48 ПБУ 4/99 организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года.

Все расчеты на территории РФ должны осуществляться в рублях. Согласно статьям 8 и 11 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и положениям Налогового законодательства бухгалтерский и налоговый учет ведутся также в рублях. Однако никто не запрещает организации или предпринимателю иметь валютные ценности. В целях учета и налогообложения иностранная валюта пересчитывается в рубли по официальному курсу Банка России. Из-за регулярных изменений официального курса пересчета иностранной валюты в рубли и образуются курсовые разницы.

Таким образом, курсовая разница — это разница в рублевой оценке актива или обязательства, выраженного в иностранной валюте, которая возникает при применении официальных курсов Центрального банка РФ на разные даты. Например, на дату принятия обязательства к учету и на дату его оплаты.

В зависимости от того, в какую сторону меняется курс, изменяется и рублевый эквивалент валютных активов и обязательств. По существу, происходит уценка или удорожание активов и обязательств.

Пунктом 8 статьи 271 Налогового кодекса и пунктом 10 статьи 272 Налогового кодекса определено: переоценивать задолженность нужно на последний день каждого отчетного (налогового) периода, а также на день ее погашения. При снижении рублевого эквивалента долга возникает положительная курсовая разница, то есть внереализационный доход (п. 11 ст. 250 Налогового кодекса). Если валюта дорожает, возникающую отрицательную разницу можно списывать на расходы на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

При этом подпунктом 7 пункта 4 статьи 271 Налогового кодекса РФ и подпунктом 6 пункта 7 статьи 272 Налогового кодекса РФ соответственно для организаций, учитывающих в целях налогообложения прибыли и доходы и расходы, предусмотрена возможность признания датой получения внереализационных доходов и осуществления внереализационных расходов, в частности, по доходам (расходам) в виде положительной (отрицательной) курсовых разниц по обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, последнего дня текущего месяца.



ПРИМЕР На валютный счет организации поступило 5000 евро. Эта сумма — аванс, полученный от иностранного покупателя под предстоящую поставку продукции. Официальный курс доллара евро на дату поступления валюты составил 34,6775 руб/EUR. Бухгалтер организации отразил поступление валюты записью:

ДЕБЕТ 52 КРЕДИТ 62

— 173 387,5 руб. $(5000 \text{ EUR} \times 34,6775 \text{ руб/EUR})$ — получен аванс под предстоящую поставку продукции.

До конца отчетного периода никаких других операций по валютному счету не было. В последний день отчетного периода курс евро составил. По состоянию на эту дату должны быть переоценены и остаток средств на валютном счете, и кредиторская задолженность в иностранной валюте.

При переоценке средств на валютном счете возникает отрицательная курсовая разница, так как курс валюты понизился, и рублевый эквивалент 5000 евро уменьшился. Положительная курсовая разница составит 3487,5 руб. $((34,6775 \text{ руб/EUR} - 33,98 \text{ руб/EUR}) \times 5000 \text{ EUR})$.

А при оценке дебиторской задолженности — положительная, равная этой же сумме :

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 52

— 3487,5 руб. — отражена положительная курсовая разница;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

— 3487,5 руб. — отражена отрицательная курсовая разница.

7.5.4. Отрицательные суммовые разницы

В бухгалтерском учете понятие суммовой разницы теперь не применяется. Разница же между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (иностранных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете, считается курсовой.

Разницы возникают, когда меняется курс валюты в период между датой фактической оплаты товара (работы, услуги) и датой отгрузки (реализации) товаров (работ, услуг).

При этом разницы у покупателя (заказчика) при приобретении имущества возникают, только если момент перехода права собственности на товары устанавливается по моменту передачи их покупателю. Разницы не возникают, если момент перехода права собственности на имущество устанавливается по моменту его оплаты покупателем, так как даты отражения в учете момента перехода права собственности и оплаты имущества совпадают.

Для целей налогообложения налогом на прибыль понятие суммовой разницы определено в подпункте 5.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса: «Суммовая разница возникает у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг, имущественных прав), не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях».

В случае предварительной оплаты суммовые разницы не возникают. А если покупатель делает частичную предоплату, а оставшуюся часть денег перечисляет после получения товара, то суммовые разницы возникают только при оплате той части товара, которая оказалась неоплаченной после его получения. Такие разъяснения привел ФНС России в письме от 20 мая 2005 г. № 02-1-08/86@.

В какой момент их нужно учесть в случае применения метода начисления говорится в пункте 7 статьи 271 и пункте 9 статьи 272 Налогового кодекса:

– у продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), а в случае предварительной оплаты – на дату реализации;

– у покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения.



ПРИМЕР В марте организация приобрела основное средство стоимостью 11 800 USD, в том числе НДС – 1800 USD. Объект введен в эксплуатацию в апреле. Имущество было оплачено в мае в рублях. Курс USD составил: на дату приобретения – 27,34 руб/USD, на дату оплаты – 28,00 руб/USD. Бухгалтер сделал следующие записи:

В марте:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 273 400 руб. $((11\,800\text{ USD} - 1800\text{ USD}) \times 27,34\text{ руб/USD})$ – приобретено основное средство;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 49 212 руб. $(1800\text{ USD} \times 27,34\text{ руб/USD})$ – учтен НДС;

В апреле:

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 273 400 руб. – введено в эксплуатацию основное средство;

ДЕБЕТ 68 субсчет «расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 49 212 руб. – принят к вычету НДС.

В мае:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 330 400 руб. $(11\,800\text{ USD} \times 28,00\text{ руб/USD})$ – оплачено основное средство;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 60

– 7788 руб. $(11\,800\text{ USD} \times (28\text{ руб/USD} - 27,34\text{ руб/USD}))$ – отражена отрицательная курсовая разница.

7.5.5. Судебные расходы

Согласно статье 101 Арбитражного процессуального кодекса РФ и статье 88 Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным расходам относятся государственная пошлина и издержки, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде или в суде общей юрисдикции.

Госпошлину платят в случае обращения в суд в качестве истца или в случае проигрыша дела – тогда по решению суда ее возмещают стороне, которая выиграла спор. В обоих случаях она учитывается в расходах на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

Согласно статье 106 Арбитражного процессуального кодекса РФ к судебным издержкам относятся:

- расходы на адвоката и иных лиц, оказывающих юридическую помощь в суде;
- денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам;
- расходы на проведение осмотра доказательств на месте;
- другие расходы, связанные с рассмотрением дела.

Если же дело рассматривается в суде общей юрисдикции, то в соответствии со статьей 94 Гражданского процессуального кодекса РФ к судебным издержкам, кроме перечисленных, также относятся:

- расходы на проезд и проживание сторон и третьих лиц, понесенные ими в связи с явкой в суд;
- компенсация за фактическую потерю времени;
- почтовые расходы.

А вот сумму исполнительского сбора по данной статье затрат учесть не удастся. Напомним: в случае неисполнения исполнительного документа без уважительных причин в срок, установленный для добровольного исполнения указанного документа, судебный пристав-исполнитель выносит постановление, по которому с должника взыскивается исполнительский сбор в размере семи процентов от взыскиваемой суммы или стоимости имущества должника. Об этом сказано в статье 81 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве». Так вот, как совершенно справедливо заметил Конституционный Суд в постановлении от 30 июля 2001 г. № 13-П сумма указанного сбора относится, по сути, к мерам принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Кроме того, взыскивается исполнительский сбор уже после того, как вынесен вердикт, а, значит, это не судебные расходы.

Иногда при рассмотрении спора в арбитражном суде у организации возникает необходимость представить нотариально заверенный перевод документов по взаимоотношениям с иностранными контрагентами. Вправе ли организация учесть в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, затраты на перевод и нотариальное удостоверение указанных документов? Да, вправе. Как указал Минфин России в письме от 4 сентября 2006 г. № 03-03-04/1/644, затраты организации на перевод и нотариальное удостоверение документов по взаимоотношениям с иностранными контрагентами могут быть учтены при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

7.5.6. Аннулированные заказы по производству, не давшему продукции

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ затраты на аннулированные производственные заказы включаются в состав внереализационных расходов. Причем организация вправе учесть в целях налогообложения прибыли не только документально подтвержденные понесенные при выполнении заказа затраты, но и остатки приобретенных материалов, не подвергшихся обработке, если они не могут быть в дальнейшем использованы или реализованы в силу специфики товарно-материальных ценностей. Такую позицию высказали чиновники в письме Минфина России от 20 марта 2002 г. № 04-02-06/2/24.

Включить в состав расходов указанные затраты можно в том отчетном периоде, когда был аннулирован заказ. К такому выводу пришли судьи ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 9 августа 2004 г. № Ф04-5376/2004(А27-3439-14). Они указали, что расторжение договора является юридическим закреплением факта прекращения работ. То есть основанием для включения в состав внереализационных расходов убытков, связанных с аннулированием заказа, является именно факт аннулирования

Особое внимание следует уделить документальному оформлению таких затрат. В подпункте 11 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ содержится ссылка на первичный документ, на основании которого признаются расходы по аннулированным производственным заказам: признание расходов по аннулированным заказам... осуществляется на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом. Таким образом, обязательным документом является акт. Если документ с таким названием у организации не будет оформлен, то даже в случае наличия других подтверждающих документов расходы при проведении налоговой проверки будут исключены из внереализационных.

Унифицированная форма акта не утверждена, поэтому он составляется в произвольной форме с учетом требований о наличии обязательных реквизитов, содержащихся в пункте 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». К ним относятся:

- а) наименование и дата составления документа;
- б) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- в) содержание хозяйственной операции;
- г) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- д) наименование должностей и личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

К акту рекомендуется приложить договор подряда, смету, план-график выполнения работ и т.д., а также письмо об отказе заказчика от исполнения договора.

Сумма расходов по акту должна быть подтверждена первичными документами, расшифровками расходов по видам затрат: материальные расходы (накладные, лимитно-заборные карты), расходы на оплату труда и начисленные налоги (табели учета рабочего времени, ведомости начисления заработной платы и т.д.), амортизация основных средств, услуги сторонних организаций, например, субподрядчиков (акты сдачи-приемки выполненных работ). При отсутствии документов затраты могут быть не приняты при налогообложении (ФАС Московского округа в постановлении от 20 января 2006 г. — по делу № КА-А40/13756-05).

Перечень подтверждающих документов строго не определен, и к акту могут быть приложены практически любые документы, свидетельствующие о том, что работы производились, но заказчик отказался принять их, и причина отказа не связана с ненадлежащим их выполнением со стороны подрядчика (например, нарушением технологии, повлекшим за собой ухудшение качества). Это подтвердил и ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 16 ноября 2004 г. № А56-2395/04.

7.5.7. Штрафы и пени

В бухгалтерском учете штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств включаются в состав прочих расходов. Это определено пунктом 12 ПБУ 10/99.

В соответствии с пунктом 14.2 ПБУ 10/99 штрафы, пени, неустойки принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом, в том отчетном периоде, в котором вынесено решение суда об их взыскании.

В целях исчисления налога на прибыль штрафы, которые признаны должником либо по которым вступило в силу законное решение суда, учитываются в составе внереализационных расходов согласно подпункту 13 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: для включения суммы штрафов в состав расходов необходимо, чтобы были выполнены все требования, предусмотренные указанным подпунктом. Это наличие претензии контрагента и признание должником суммы штрафа (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. № Ф04-280/2006). Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 27 июля 2005 г. № КА-А40/6944-05, ФАС Центрального органа от 31 августа 2005 г. № А48-1003/05-19.

Датой признания расходов в виде штрафа, пени, неустойки у налогоплательщика, определяющего доходы и расходы методом начисления, является дата признания штрафа организацией. Это следует из подпункта 8 пункта 7 статьи 272 Налогового кодекса РФ.

У организаций, определяющих доходы и расходы кассовым методом, расходы в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций в целях налогообложения прибыли признаются после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 Налогового кодекса РФ).

Для признания штрафов, пеней, неустоек в составе внереализационных расходов необходим документ, который подтверждает факт нарушения договорных обязательств должником. То есть необходимо выполнение требования статьи 252 Налогового кодекса РФ: расходы должны быть обоснованы и документально подтверждены.

А вот суммы штрафов, пеней и иных санкций, которые подлежат уплате в бюджет и внебюджетные фонды, Налоговый кодекс не признает расходами (п. 2 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

7.5.8. Услуги банков

В расходы при расчете налога на прибыль можно включить также и суммы, уплаченные кредитным организациям за услуги (подп. 15 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Кредитная организация – это юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации имеет право осуществлять предусмотренные законом банковские операции. Такое определение приведено в статье 1 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

Услуги, которые оказывают кредитные организации своим клиентам, указаны в статье 5 Закона РФ от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности». Это:

- привлечение денег физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
- размещение денег на депозитных счетах;
- открытие и обслуживание счетов физических и юридических лиц;
- перевод денег по поручению своих клиентов;
- инкассация денег, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
- покупка и продажа валюты;
- эмиссия и обслуживание пластиковых карт;
- предоставление кредитов;
- выдача банковских гарантий или поручительств при проведении сделок;
- консультационные, информационные и другие услуги.

Оплату услуг банка за пользование системой «клиент-банк» фирмы могут учесть при определении налоговой базы.

Кроме того, по мнению чиновников главного финансового ведомства, если банк выдает потребительские кредиты покупателям компании и перечисляет на счета компании деньги за физических лиц, а организация оплачивает комиссию банка, то расходы по оплате услуг банка (комиссии) по перечислению на расчетный счет организации-продавца товаров денежных средств со счетов физических лиц-покупателей данных товаров в кредит могут учитываться при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. (Письмо Минфина России от 22 июня 2006 г. № 03-11-04/2/126).

7.5.9. Проведение собрания акционеров

Высшим органом управления общества является общее собрание акционеров. Об этом сказано в пункте 1 статьи 47 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Общество обязано ежегодно проводить годовое общее собрание акционеров. К компетенции общего собрания акционеров относится большое количество вопросов, непосредственно связанных с управлением обществом (п.1 ст.48 Федерального закона № 208-ФЗ). Проводимые помимо годового общие собрания акционеров являются внеочередными.

Расходы на проведение собраний акционеров (участников, пайщиков), в частности расходы, связанные с арендой помещений, подготовкой и рассылкой необходимой для проведения собраний информации, и иные расходы, непосредственно связанные с проведением собрания, учитываются при налогообложении прибыли (подп. 16 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: по этой статье учитывают затраты на проведение любых собраний акционеров, как очередных, так и внеочередных.

7.5.10. Предоставленные покупателям скидки

Продавцы вправе включать в состав внереализационных расходов суммы предоставленных покупателям премий и предоставленных скидок (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Наиболее часто продавцы предоставляют оптовым покупателям скидки в виде снижения первоначальной цены товара или уменьшения долга покупателя (без изменения первоначальной цены).

Скидка установлена в виде снижения первоначальной цены товара. В этом случае надо предусмотреть в договоре купли-продажи скидку. Как правило, определить величину скидки в момент отгрузки можно не всегда. В этом случае первичные документы на отгруженные товары выписывают исходя из первоначальной цены. А после того как покупатель выполнит условия скидки, документы переделывают.

Статья 249 Налогового кодекса РФ доходом от реализации товаров называет выручку, которая определяется исходя из всех поступлений так или иначе связанных с расчетами за проданный товар. То есть скидка уменьшает выручку. Хорошо, если это происходит в момент отгрузки. Однако так бывает далеко не всегда. В этом случае, если фирма работает по методу начисления, у нее возникают некоторые трудности. А все потому, что датой получения дохода от реализации является день передачи права собственности на товар покупателю (п. 3 ст. 271 Налогового кодекса РФ).

Получается, что сумма скидки должна быть учтена в том отчетном периоде, когда указанные товары были реализованы покупателю. Поэтому, если продажа и предоставление скидки относятся к разным периодам, то налог придется пересчитать и подать уточненную декларацию. У организаций, работающих по кассовому методу, корректировать что-либо в налоговом учете не придется. Но выписанные ранее первичные документы все равно придется поправить.

Скидка предоставляется без изменения первоначальной цены товара. В этом случае она включается во внереализационные расходы на основании подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 Кодекса. Причем признаваться они будут в том периоде, в котором была предоставлена скидка или выплачена премия. Это способ предпочтительнее, так как корректировать цену товара на сумму скидки не нужно. Соответственно не придется переделывать первичные документы, исправлять данные налогового учета и подавать уточненные декларации.

Обратите внимание: особое внимание стоит уделить еще экономической оправданности скидки. Лучше, если она будет предусмотрена в приказе о маркетинговой политике (ст. 40 Налогового кодекса РФ). С этим согласны и чиновники (письмо Минфина России от 6 февраля 2001 г. № 04-02-05/2/7).

7.5.11. Убытки прошлых лет

Статья 283 Налогового кодекса РФ позволяет организации списывать на расходы в течение последующих 10 лет убыток, полученный по итогам отчетного или налогового периода.

С 2007 года налоговые убытки можно полностью списывать в уменьшение текущей прибыли. Таким образом, переносить на последующие годы придется лишь ту часть убытка, которая превышает прибыль текущего года, и, которую, соответственно, списать не удалось. Обратите внимание: списать убыток в уменьшение прибыли можно и не дожидаясь конца года. Сделать это можно и по итогам каждого отчетного периода в течение года.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник имеет право уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 283 Налогового кодекса РФ, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

7.6. Расходы на освоение природных ресурсов и НИОКР

Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки включаются в состав прочих расходов организации и соответственно учитываются для целей налогообложения (ст. 262 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что затраты на формирование внебюджетного специального фонда по научным исследованиям и опытно-конструкторским разработкам учитываются в составе расходов на НИОКР (постановление ФАС Московского округа от 20 февраля 2006 г. № КА-А40/467-06).

7.6.1. НИОКР, давшие результат

В соответствии с пунктом 2 статьи 262 Налогового кодекса РФ расходы на НИОКР налогоплательщик должен равномерно включать в состав прочих расходов в течение двух лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования. Но только при условии, что научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новой и усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, используются в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг). Налогоплательщик должен подтвердить факт использования им результатов этих работ в производственной деятельности, связанной с получением доходов.

7.6.2. Безрезультатные НИОКР

Безрезультатные НИОКР признаются в размере фактически осуществленных расходов. Однако при этом срок, в течение которого такие расходы равномерно уменьшают налоговую базу, составляет один год (п. 2 ст. 262 Налогового кодекса РФ).



ПРИМЕР В январе 2007 года ООО «Коралл» завершило работы по совершенствованию применяемой технологии. Положительного результата они не дали. Затраты ООО «Коралл» составили 100 000 руб. Начиная с февраля 2007 года ООО «Коралл» должно ежемесячно включать в состав прочих расходов по 8333,33 руб. (100 000 руб. : 12 мес.) от суммы затрат на безрезультатные НИОКР.

Статья 262 Налогового кодекса РФ применима как по отношению к расходам на собственные или совместные исследования и разработки организации, так и по отношению к расходам на НИОКР, которые выполнены по ее заказу другими организациями. Кстати, у последних затраты, произведенные при выполнении заказа, расходами на НИОКР не считаются. Пункт 3 статьи 262 Налогового кодекса РФ классифицирует такие затраты как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение дохода. Соответственно они могут быть включены в состав производственных расходов организации в том периоде, в котором были произведены.

7.7. Страхование имущества

В бухгалтерском учете расходы на страхование относят к расходам по обычным видам деятельности и признают прочими (п. 11 ПБУ 10/99). Предварительно стоимость страховки учитывают на счете 97 в составе расходов будущих периодов. Затем расходы на страхование списывают в течение года в порядке, установленном учетной политикой. Например, равномерно или пропорционально объему изготовленной продукции (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета, утв. приказом Минфина от 29 июля 1998 г. № 34н).

В налоговом учете затраты на страхование включают в расходы (ст. 263 Налогового кодекса РФ). Правда, тут имеет значение, какой вид страхования имел место.

Перечень добровольных видов страхования имущества, взносы по которым можно учесть при налогообложении прибыли, закрыт. Страховки по обязательному страхованию также уменьшают налогооблагаемые доходы.

Страховые взносы списывают в уменьшение налогооблагаемого дохода в том отчетном периоде, в котором они были перечислены страховой компании. Исключение составляет лишь тот случай, когда сумма страховой

премии, приходящейся на несколько отчетных или налоговых периодов, уплачена разовым платежом. Тогда взнос нужно списывать равномерно в течение срока действия договора страхования (п. 6 ст. 272 Налогового кодекса РФ). При этом сумма премии, которую можно списать за один отчетный период, определяется пропорционально количеству дней в этом периоде. Другими словами, если фирма заплатила страховщику хотя бы в два этапа, вправе сразу же списать эти платежи. С этим согласны и в Минфине России (письмо от 19 января 2006 г. № 03-03-04/1/47).

Те компании, которые используют кассовый метод, признают расходы на страхование в момент оплаты (п. 3 ст. 273 Налогового кодекса РФ).

7.7.1. Обязательное страхование

Расходы по обязательным видам страхования, которые установлены российским законодательством, включаются в состав прочих расходов в пределах утвержденных страховых тарифов. Если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат страхования.

7.7.2. Добровольное страхование

Статья 263 Налогового кодекса РФ содержит перечень добровольных видов страхования имущества, взносы по которым можно учесть при налогообложении прибыли. Перечень этот закрыт. Впрочем, в этот список вошли практически все возможные страховки. Скажем, организация может учесть при расчете налога взносы по страхованию собственных и арендованных основных средств, товаров и материалов. При этом Налоговый кодекс РФ выдвигает только одно условие: застрахованное имущество должно использоваться в деятельности, направленной на получение дохода. Нормативы по имущественному страхованию отсутствуют. Поэтому на расходы можно списать всю сумму уплаченных страховых премий.

7.7.3. Страхование ответственности

Объектом страхования могут быть, в частности, имущественные интересы, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (страхование имущества), и имущественные интересы, связанные с обязанностью возместить причиненный другим лицам вред (страхование гражданской ответственности). Об этом сказано в пункте 2 статьи 4 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации».

Страхование гражданской ответственности

ОСАГО относится к обязательному виду страхования. Следовательно, на сумму страхового тарифа, который утвержден постановлением Правительства от 8 декабря 2005 г. № 739, фирма может уменьшить налогооблагаемый доход.

Другие виды ответственности

Помимо автогражданской ответственности, есть и другие виды подобных страховок.

Скажем, оценщики и аудиторские организации обязаны заключать договоры страхования ответственности перед заказчиками (потребителями) оказываемых ими услуг на проведение оценки или аудита. Этого требуют статьи 24.7 Федерального закона от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и статья 13 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Другой пример – Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 116-ФЗ «О промышленной безопасности опасных производственных объектов». В статье 15 этого закона сказано, что организация обязана застраховать риск ответственности за причинение вреда при эксплуатации опасного производственного объекта (например, оборудования для производства горючих веществ).

Налоговики такие страховки обязательными не считают. Причина в том, что закон, устанавливающий обязательный вид страхования, должен определить целый ряд условий, в частности, размер страховых тарифов. Это требование статьи 3 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации». Большинство же законов, требующих страховать ответственность, всех необходимых условий страхования не содержат.

Правда, арбитражная практика знает случаи, когда налогоплательщикам удавалось доказать обратное. Так, ФАС Волго-Вятского округа от 27 января 2006 г. № А43-21719/2005-16-672 признал страхование ответственности при эксплуатации опасных объектов обязательным. И в результате организация, участвовавшая в споре, смогла списать страховые взносы в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Судьи рассуждали так. В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса РФ к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся в том числе расходы на обязательное и добровольное страхование.

Согласно положениям статьи 263 Налогового кодекса РФ расходы на обязательное страхование имущества включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (п. 2 ст. 263 Налогового кодекса РФ).

В пункте 4 статьи 3 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон № 4015-1) установлено, что условия и порядок осуществления обязательного страхования определяются федеральными законами о конкретном виде обязательного страхования. Федеральный закон о конкретном виде обязательного страхования должен содержать положения, определяющие: субъекты страхования; объекты, подлежащие страхованию; перечень страховых случаев; минимальный размер страховой суммы или порядок ее определения; размер, структуру или порядок определения страхового тарифа; срок и порядок уплаты страховой премии (страховых взносов); срок действия договора страхования; порядок определения размера страховой выплаты; контроль за осуществлением страхования; последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субъектами страхования; иные положения.

В статье 15 Закона № 117-ФЗ указано, что риск гражданской ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью физических лиц, имуществу физических и юридических лиц в результате аварии гидротехнического сооружения, подлежит обязательному страхованию на время строительства и эксплуатации данного гидротехнического сооружения. Страхователем риска гражданской ответственности за причинение вреда является собственник гидротехнического сооружения или эксплуатирующая организация.

В статье 15 Закона № 116-ФЗ установлено требование об обязательном страховании ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте.

В пункте 2 статьи 15 Закона № 116-ФЗ установлен минимальный размер страховой суммы страхования ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде в случае аварии на опасном производственном объекте.

Таким образом, статьей 15 Закона № 116-ФЗ определены все три элемента обязательного страхования ответственности, установленные статьей 936 Гражданского кодекса РФ, где объект страхования – ответственность за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц и окружающей природной среде, страховой риск – авария на опасном производственном объекте, минимальный размер страховой суммы определен в зависимости от степени опасности производственного объекта (7 000 000, 1 000 000, 100 000 рублей).

Суд оценил представленные в дело договоры страхования гражданской ответственности за причинение вреда жизни, здоровью или имуществу третьих лиц и окружающей природной среде в результате аварии на опасных производственных объектах и установил, что затраты на оказанные услуги связаны с осуществляемым налогоплательщиком видом деятельности. Свои расходы налогоплательщик документально обосновал и по этим расчетам у налогового органа возражений не имеется.

При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о том, что действия налогоплательщика по уменьшению облагаемой базы по налогу на прибыль на сумму произведенных расходов на обязательное страхование являются обоснованными.

К аналогичным выводам приходили суды и раньше. В качестве примера можно привести постановления ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 18 июля 2005 г. по делу № А44-564/2005-15, ФАС Западно-Сибирского округа от 17 апреля 2006 г. по делу № Ф04-1887/2006, ФАС Волго-Вятского округа от 27 января 2006 г. № А43-21719/2005-16-672, ФАС Поволжского округа от 6 апреля 2006 г. № А65-36416/2005-СА1-23, от 22 сентября 2005 г. № А49-656/2005-75А/17.

7.8. Прочие расходы

7.8.1. Сертификация

Правовые основы обязательной и добровольной сертификации продукции, услуг и иных объектов регулируются Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании».

Основные понятия, используемые в законе, приведены в статье 2 Закона № 184-ФЗ.

Заявитель – физическое или юридическое лицо, осуществляющее обязательное подтверждение соответствия.

Под декларированием соответствия понимается форма подтверждения соответствия продукции требованиям технических регламентов.

Декларация о соответствии – документ, удостоверяющий соответствие выпускаемой в обращение продукции требованиям технических регламентов.

Сертификация – форма осуществляемого органом по сертификации подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров. Сертификат соответствия – документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

Подтверждение соответствия на территории Российской Федерации может носить добровольный или обязательный характер.

Добровольное подтверждение соответствия осуществляется в форме добровольной сертификации.

А обязательное подтверждение соответствия осуществляется в формах:

- принятия декларации о соответствии (далее – декларирование соответствия);
- обязательной сертификации.

Обязательное подтверждение соответствия проводится только в случаях, установленных соответствующим техническим регламентом, и исключительно на соответствие требованиям технического регламента (ст. 23 Закона № 184-ФЗ).

Объектом обязательного подтверждения соответствия может быть только продукция, выпускаемая в обращение на территории Российской Федерации.

Закон придает равную юридическую силу декларации о соответствии и сертификату соответствия независимо от схем обязательного подтверждения.

Работы по обязательному подтверждению соответствия подлежат оплате заявителем.

Пункт 2 статьи 28 Закона № 184-ФЗ к обязанностям заявителя относит обеспечение соответствия продукции требованиям технических регламентов и выпуск в обращение продукции, подлежащей обязательному подтверждению соответствия, только после осуществления такого подтверждения соответствия и прочее.

Для того чтобы определить, подлежат ли конкретные товары обязательной сертификации, необходимо руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1013, которым утверждены Перечень товаров, подлежащих обязательной сертификации.

Например, к числу сертифицируемых товаров относятся товары для детей, продовольственные товары, косметические товары и т.п.

Сертификация продукции или услуг может быть не только обязательной, но и добровольной.

В соответствии с главой 4 Федерального закона № 184-ФЗ одной из форм сертификации в Российской Федерации является добровольное подтверждение соответствия, осуществляемое для установления соответствия национальным стандартам, стандартам организаций, системам добровольной сертификации, условиям договоров. Объектами добровольного подтверждения соответствия являются, среди прочего, работы и услуги, в отношении которых стандартами, системами добровольной сертификации и договорами устанавливаются требования.

Так, например, приказом Федерального агентства по туризму от 21 июля 2005 г. № 86 утверждена Система классификации гостиниц и других средств размещения и порядок проведения оценки соответствия гостиниц и других средств размещения требованиям, установленным в Системе, и аттестации их на соответствующую категорию. Затраты на добровольную сертификацию также включаются в расходы при расчете налога на прибыль. Такую точку зрения высказал Минфин России в письме от 2 ноября 2006 г. № 03-03-02/268.

Сертификаты выдаются на определенный срок. А платят за них обычно сразу. Тут возникает вопрос, каким образом включать затраты на сертификацию в прочие расходы, связанные с производством и реализацией: единовременно или равномерно в течение срока действия сертификата? На этот вопрос чиновники из Минфина отвечают так. Расходы признаются с учетом принципа равномерности (п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ). Поэтому расходы на сертификацию учитываются в течение срока, на который указанный документ выдан (см., например, письмо Минфина России от 25 мая 2006 г. № 03-03-04/4/96).

Однако такой вывод отнюдь не бесспорен. А арбитражная практика по этому вопросу сложилась неоднозначная. Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 22 марта 2006 г. по делу № А56-14268/2005 суд указал, что расходы на сертификацию надо признавать равномерно. А вот в постановлении ФАС Уральского округа от 19 января 2006 г. по делу № Ф09-6174/05-С7 суд пришел к противоположному выводу. Там определено, что расходы на сертификацию должны единовременно учитываться в том отчетном периоде, в котором они произведены.

Выше мы рассказывали о сертификации собственной продукции, работ или услуг. А как быть, если организация потратилась на сертификаты для купленных товаров? В упоминавшемся письме № 03-03-04/4/96 минфиновцы пришли к выводу, что затраты на сертификацию покупных товаров для целей налогообложения прибыли не учитываются. В обоснование такой точки зрения чиновники сослались на подпункт 2 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

7.8.2. Пожарная безопасность и охрана имущества

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности. В том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел РФ в соответствии с законодательством РФ, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты). Об этом сказано в подпункте 6 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Расходы на обеспечение пожарной безопасности

Пожарная безопасность – это состояние защищенности личности, имущества, общества и государства от пожаров. Такое определение прописано в Федеральном законе от 21 декабря 1994 г. № 69-ФЗ. А меры пожарной безопасности – это действия по обеспечению пожарной безопасности, в том числе по выполнению требований пожарной безопасности.

То есть затраты на любые меры, направленные на защищенность личности, имущества, общества и государства от пожаров, будут являться расходами на пожарную безопасность и приниматься при расчете налога на прибыль независимо от того, являются ли они обязательными или добровольными платежами.

Для оказания услуг в области пожарной безопасности требуется наличие лицензии. Законодательство для подтверждения расходов не требует обязательного запроса лицензии у поставщика услуг, но для избежания трений с налоговиками лучше запрашивать копию лицензии. Хотя это не всегда и нужно. Ведь если налогоплательщик для оборудования стенда пожарной безопасности приобрел лопаты, ведра, заказал ящик для песка, то никакой лицензии в данном случае может и не быть.

По этому подпункту списываются также расходы на обслуживание и поддержание в рабочем состоянии автоматической системы пожаротушения, а также пожарной сигнализации. В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Поэтому расходы по обслуживанию автоматической системы пожаротушения и пожарной сигнализации необходимо подтвердить актом о выполнении работ.

Расходы на оплату услуг по охране имущества

Охранная деятельность регулируется Федеральным законом от 11 марта 1992 г. № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации». Частная охранная деятельность определяется как оказание на возмездной договорной основе услуг физическим и юридическим лицам предприятиями, имеющими специальное разрешение (лицензию) органов внутренних дел, в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов.

В целях охраны разрешается предоставление следующих видов услуг:

- 1) защита жизни и здоровья граждан;
- 2) охрана имущества собственников, в том числе при его транспортировке;
- 3) проектирование, монтаж и эксплуатационное обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации;
- 4) консультирование и подготовка рекомендаций клиентам по вопросам правомерной защиты от противоправных посягательств;
- 5) обеспечение порядка в местах проведения массовых мероприятий.

Аналогично расходам на пожарную безопасность получаем, что любые расходы, связанные с охраной имущества, и иные услуги охранной деятельности, оказанные специализированными хозяйствующими субъектами, имеющими лицензию, подлежат принятию при расчете налога на прибыль.

В составе таких расходов учитываются также и затраты на оплату услуг вневедомственной охраны. С этим согласны и в главном финансовом ведомстве. См., например, письмо Минфина России от 24 июля 2006 г. № 03-03-04/2/180.

Иногда организации прибегают к помощи частных детективных агентств. Возникает вопрос: можно ли такие затраты списать в уменьшение налогооблагаемых доходов при расчете единого налога? Нет, нельзя. И вот почему. Частная детективная и охранная деятельность — это оказание на возмездной договорной основе услуг физическим и юридическим лицам предприятиями, имеющими специальное разрешение (лицензию) органов внутренних дел, в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов.

Такое определение приведено в статье 1 Закона РФ от 11 марта 1992 г. № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации». В статье 3 Закона № 2487-1 сказано, что частные детективные агентства, в частности, могут оказывать следующие виды услуг:

- собирать сведения по гражданским делам на договорной основе с участниками процесса;
- изучать рынок, получать информацию для деловых переговоров, выявлять некредитоспособных или ненадежных деловых партнеров;
- устанавливать обстоятельства неправомерного использования в предпринимательской деятельности фирменных знаков и наименований, недобросовестной конкуренции, а также разглашения сведений, составляющих коммерческую тайну; поиск утраченного гражданами или предприятиями, учреждениями, организациями имущества.

Услуги, оказываемые частным детективным агентством, имеющим лицензию органов внутренних дел, осуществляются на возмездной договорной основе в целях защиты законных прав и интересов своих клиентов. Частные детективные агентства оказывают услуги, относящиеся к сыскной, а не охранной деятельности.

Следовательно, они не могут быть учтены при исчислении налога на прибыль, поскольку такие расходы не связаны с затратами по охране организации в целом и всех ее частей как производственного комплекса. Такую точку зрения высказал и Минфин России в письме от 17 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/376.

7.8.3. Какие расходы можно подвести под затраты на обеспечение нормальных условий труда

Подпункт 7 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ позволяет учесть при расчете налога на прибыль расходы на обеспечение нормальных условий труда. Точного определения «нормальные условия труда» ни в трудовом, ни в налоговом законодательстве нет. Это понятие складывается из многих законодательных норм, поэтому у организаций часто возникают затруднения при решении вопроса об отнесении тех или иных произведенных расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Затраты на питьевую воду для работников

Статьей 163 Трудового кодекса РФ определено, что в обязанности работодателя входит обеспечить нормальные условия труда, которые соответствуют требованиям охраны труда и безопасности производства.

По мнению чиновников (письмо ФНС России 10 марта 2005 г. № 02-1-08/46@), затраты на приобретение питьевой воды для персонала на основании подпункта можно признать только в том случае, если у организации имеется справка Госсанэпиднадзора о том, что водопроводная вода, поступающая в организацию, не соответствует требованиям СанПиН 2.1.4.1074-01. Эти требования введены постановлением Минздрава России от 26 сентября 2001 г. № 24.

Однако в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 29 августа 2006 г. № Ф04-5469/2006 (25648-А70-29) такие расходы связаны с предпринимательской деятельностью и соответствуют установленным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ критериям, то есть являются экономически обоснованными. Поэтому для того, чтобы их признать, никаких дополнительных справок не нужно. Достаточно документов, подтверждающих покупку питьевой воды (договоры, счета-фактуры, накладные). Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Уральского округа от 14 ноября 2005 г. № Ф09-5106/05-С7, ФАС Поволжского округа от 2 декабря 2004 г. № А55-5119/04-31, ФАС Уральского округа от 26 апреля 2005 г. № Ф09-1626/05-АК и др.

Затраты на установку кондиционеров

Затраты, связанные с приобретением кондиционеров, также могут быть учтены в составе расходов организации. В соответствии с требованиями СанПиН 2.2.2/2.4.1340-03 «Гигиенические требования к персональным электронно-вычислительным машинам и организации работы» помещение, где работают персональные компьютеры, следует проветривать каждый час. Поэтому установка кондиционеров вполне подпадает под подпункт 7 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Такой вывод содержится, например, в постановлении ФАС Поволжского округа от 16 сентября 2003 г. № А57-13890/02-28.

Тут еще следует помнить о том, что работодатель обязан обеспечить работникам условия труда, предусмотренные не только законодательством, но и коллективными требованиями, закрепленными в коллективном договоре, соглашениях, локальных нормативных актах организации (ст. 56 Трудового кодекса РФ). Поэтому требование обеспечить все рабочие помещения кондиционерами может быть закреплено в этих документах организации, что будет являться еще одним аргументом в пользу организации.

Расходы на хозяйственные и бытовые нужды

Налоговики уверены, что затраты на покупку бытовых электроприборов, моющих средств, мебели для кухни или для отдыха не учитываются при налогообложении прибыли. Логика чиновников такая — это имущество не используется в деятельности, направленной на получение дохода или затраты произведены в пользу работников. В обоих случаях указанные расходы нельзя исключить из налогооблагаемых доходов.

С чиновниками не согласны арбитражные суды. Так, в постановлениях ФАС Центрального округа от 12 января 2006 г. № А62-817/2005, от 31 августа 2005 г. № А09-18881/04-12, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 декабря 2005 г. № Ф04-9129/2005(18155-А27-37), Ф04-9129/2005(18056-А27-37), ФАС Уральского округа от 13 января 2005 г. № Ф09-5754/04-АК, от 11 января 2006 г. № Ф09-5989/05-С7, ФАС Северо-Западного округа от 18 апреля 2005 г. № А56-32904/04 суды пришли к выводу, что расходы на хозяйственные и бытовые нужды учитываются при налогообложении прибыли. Доводы такие.

Статья 22 Трудового кодекса РФ возлагает на работодателя обязанности обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей.

Работодатель по установленным нормам должен оборудовать санитарно-бытовые помещения, помещения для приема пищи, оказания медицинской помощи, комнаты для отдыха в рабочее время и психологической разгрузки и т.д. (ст. 223 Трудового кодекса РФ).

Согласно пункту 2.52 СНиП 2.09.04-87 «Административные и бытовые здания» на предприятии должна быть создана комната приема пищи площадью не менее 12 кв. м. Комната должна быть оборудована умывальником, стационарным кипятильником, электроплитой, холодильником. Таким образом, действующее законодательство предоставляет возможность учесть при расчете налога на прибыль затраты на приобретение мебели и бытовой техники для оборудования комнаты для приема пищи.

Для этого в коллективный и трудовой договоры с работниками необходимо внести формулировку, согласно которой работодатель обязан создать условия для хранения продуктов, приготовления и подогрева пищи, а также обеспечивать сотрудников предметами личной гигиены (мыло, бумажные полотенца, туалетная бумага и пр.).

Затраты на медосмотр работников

К расходам на обеспечение нормальных условий труда, предусмотренных законодательством РФ, относятся и затраты на оплату обязательных медосмотров.

Согласно статье 212 Трудового кодекса РФ медосмотры могут быть предварительными, периодическими и внеочередными. Предварительные медосмотры сотрудники проходят при поступлении на работу, периодические – в период трудовой деятельности. Внеочередные медосмотры проводятся по просьбе работников на основании имеющихся у них медицинских заключений.

Категории работников, для которых медосмотры (обследования) являются обязательными, перечислены в статье 213 Трудового кодекса РФ. Обязательные, предварительные и периодические медосмотры (при наличии медицинских рекомендаций и внеочередные медосмотры) проходят работники, занятые на тяжелых работах, на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (в том числе на подземных работах), а также на работах, связанных с движением транспорта. А также сотрудники организаций пищевой промышленности, общественного питания и торговли, водопроводных сооружений, лечебно-профилактических и детских учреждений, а также некоторых других организаций с целью охраны здоровья и предупреждения возникновения и распространения заболеваний.

Так как обязательные медосмотры проводятся в соответствии с требованиями нормативных правовых актов и направлены на обеспечение нормальных условий труда, они учитываются при налогообложении прибыли.

Как правило, организация сама расплачивается с медицинскими учреждениями за медосмотр работников. Эти затраты включаются в расходы. Однако учтите, что если фирма оплатила обязательный медицинский осмотр, а трудовой договор с претендентом заключен не был из-за состояния его здоровья, такие затраты, по мнению налоговиков, в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, не включаются. В качестве примера можно привести письмо Управления ФНС России по г. Москве от 26 октября 2005 г. № 20-12/77744.

Иногда бывает, что работник проходит медосмотр за свой счет, – скажем, при поступлении на работу, – затем организация возмещает ему расходы. Затраты на возмещение работнику стоимости оплаченных им из собственных средств медосмотров при трудоустройстве также уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 7 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/340.

А как быть, если медицинские осмотры проводятся по инициативе работодателей. По мнению Минфина России, высказанному в письме от 5 марта 2005 г. № 03-03-01-04/1/100, расходы на проведение медосмотров иных работников организации, для которых такие медосмотры не являются обязательными, не могут быть признаны

обоснованными. И как следствие, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Ведь они попадают под действие пункта 29 статьи 270 Налогового кодекса РФ как другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

7.8.4. Подбор персонала

Организации при найме сотрудников нередко пользуются услугами кадровых агентств.

Расходы по набору кадров учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 8 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса). При этом не имеет значения, есть у фирмы собственная кадровая служба или нет (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 июля 2005 г. № Ф04-4616/2005(13098-A27-40)).

Однако чиновники выдвигают дополнительное условие: учесть расходы на оплату услуг по подбору работников можно лишь в том случае, если кандидаты приняты на должность. Если же претенденты, предложенные кадровым агентством, организации не подошли, то затраты на их подбор налоговики считают экономически неоправданными. И уменьшать базу по налогу на прибыль на такие расходы не разрешают. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 1 июня 2006 г. № 03-03-04/1497.

Однако подобный подход не основан на букве закона. Во-первых, в Налоговом кодексе отсутствует понятие «экономически оправданные» затраты. А судьи не раз подчеркивали, что «экономическая обоснованность расходов определяется не фактическим получением доходов, а целевой направленностью на получение дохода» (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 марта 2006 г. № Ф04-1847/2006(20709-A67-40)). А судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 11 января 2006 г. № А10-4653/05-Ф02-6684/05-С1 были более категоричны. По их мнению, «оценка экономической эффективности понесенных налогоплательщиком расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Если спорные расходы соответствуют осуществляемой обществом деятельности, то это уже свидетельствует об их экономической оправданности».

Во-вторых, глава 25 Налогового кодекса РФ разрешает учитывать при налогообложении расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата (п. 2 ст. 262 Налогового кодекса). Здесь у налоговиков никаких претензий не возникает. Почему же они появляются, когда речь идет о затратах на поиск не подошедших фирме сотрудников неоправданными. Логика более чем странная. К сожалению, в арбитражной практике подобных споров еще не рассматривалось. И на чью сторону встанут судьи, предугадать сложно.

Чтобы избежать споров с инспекторами, существуют два варианта решения проблемы.

Первый. Можно найти кадровое агентство, которое берет деньги за свои услуги только в том случае, если соискатель получил работу. Сейчас по такой схеме работает уже достаточно много рекрутинговых компаний. В этом случае спорных затрат даже и не возникнет.

Второй вариант. В договоре с кадровым агентством формулировку «услуги по подбору персонала» можно поменять на «консультационные и информационные услуги». Тогда эти суммы можно учесть при расчете налога на прибыль как расходы на консультационные услуги на основании подпункта 15 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что налоговики могут посчитать, что если по итогам испытательного срока кандидат не будет принят на работу, организация-работодатель понесла экономически необоснованные расходы. Тут можно посоветовать следующее. Внести в текст договора условие о том, что в случае увольнения работника до окончания испытательного срока кадровому агентству следует вернуть деньги, уплаченные фирмой на поиск данного сотрудника. После этого организация вправе заплатить эти же деньги агентству с целью поиска нового кандидата на место предыдущего, заключив новый договор. В итоге организация потратит столько же, а проблем с налоговыми инспекторами не возникнет.

7.8.5. Аренда и лизинг имущества

Договоры аренды – предмет пристального внимания инспекторов. Именно такой вывод можно сделать из обилия налоговых споров, касающихся арендных платежей. Зачастую у арендатора возникают проблемы с налогом на прибыль.

Договор аренды не зарегистрирован

Согласно статье 651 Гражданского кодекса РФ договор аренды недвижимости, составленный на срок не менее года, подлежит обязательной государственной регистрации. При этом он считается заключенным лишь с момента государственной регистрации (п. 3 ст. 433 Гражданского кодекса РФ). Конечно, чтобы уйти от необходимости регистрировать долгосрочный договор, можно заключить несколько краткосрочных на срок менее года каждый. Кроме того, не подлежат государственной регистрации договоры, заключенные на неопределенный срок (п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2001 г. № 59). Однако на практике подписать договор на таких условиях не всегда возможно.

Прежде чем договор аренды зарегистрируют, может пройти немало времени. Между тем арендатор зачастую имущество уже использует и платит за него. Поэтому перед бухгалтером встает вопрос о том, можно ли такие платежи учесть при расчете налога на прибыль? Позиция Минфина России на этот счет выражена в письме от 1 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/325. И назвать ее ясной нельзя. Чиновники считают, что признать расходы на аренду в «незарегистрированный» период можно, если договор будет, во-первых, предусматривать передачу имущества арендатору сразу после подписания соглашения, а во-вторых, он должен быть зарегистрирован или передан на регистрацию на момент налоговой проверки. В противном случае уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму арендных платежей будет связано с риском судебного разбирательства.

Однако арбитражная практика по этой проблеме сложилась в пользу налогоплательщиков. Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 24 октября 2005 г. № А66-540/2005 говорится, что признание расходов, связанных с арендой, не зависит от наличия или отсутствия государственной регистрации договора. Аналогичный вывод сделан в постановлениях ФАС Московского округа от 23 сентября 2003 г. № КА-А40/7151-03-П и ФАС Северо-Западного округа от 28 января 2004 г. № А56-28713/03.

Фирма арендует под офис жилое помещение

Нередко организация арендует под офис жилую квартиру, что является нарушением как жилищного, так и гражданского законодательства. Правда, в настоящее время ответственности за это нарушение не предусмотрено. А можно ли учесть в таком случае затраты на аренду при расчете налога на прибыль? Разъяснения чиновников по этому вопросу противоречивы.

Так, в письме Минфина России от 28 октября 2005 г. № 03-03-04/4/71 говорится, что расходы на аренду квартиры под офис налогооблагаемую прибыль не уменьшают. Довод у чиновников простой: гражданское и жилищное законодательство не допускает сдачу в аренду жилого помещения для иных целей, кроме как для проживания. Следовательно, расходы предприятия по аренде жилого помещения, используемого в качестве офиса, не уменьшают его налоговую базу по налогу на прибыль.

С другой стороны, для целей исчисления налога на прибыль не имеет значения, правомерно ли фирма использует под офис жилое помещение. Такого условия просто нет в Налоговом кодексе. Следовательно, арендные платежи можно включить в состав прочих расходов на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Косвенно такой подход подтверждает и судебная практика. Например, как сказано в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 сентября 2005 г. № А56-50544/04, возможность отнесения затрат на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, Налоговый кодекс РФ не ставит в зависимость от того, правомерно ли фирма использует квартиру под офис.

Как же поступить в том случае, если письма одного ведомства противоречат друг другу? В самом Минфине России считают, что нужно следовать более позднему разъяснению. Или послать официальный запрос. Однако ничто не мешает использовать в работе и старые разъяснения чиновников, особенно если они выгодны налогоплательщику. Если, конечно, их не отменили или не изменилось налоговое законодательство. В случае судебного разбирательства и такие письма помогут избежать штрафа.

Какими документами подтверждаются расходы по аренде

Подтверждать расходы по аренде будет договор аренды, акт приема-передачи помещения, счет на оплату, выставленный арендодателем, и платежные документы, подтверждающие оплату этого счета.

Обратите внимание: акт для подтверждения расходов в виде арендных платежей составлять не нужно. Дело в том, что аренда не является услугой с точки зрения Налогового кодекса. Согласно статье 38 Налогового кодекса

услугой считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются уже в процессе осуществления этой деятельности. Аренда же не является деятельностью, поскольку это возможность на законных основаниях владеть и использовать чужую вещь. Кроме того, она не имеет таких результатов, которые бы реализовывались или потреблялись в процессе самой аренды.

Это означает, что арендная плата является платой не за услугу. Против такой позиции не возражают и специалисты ФНС. В письме от 5 сентября 2005 г. № 02-1-07/81 отмечается, что арендная услуга начинает потребляться с момента заключения договора. В то же время Минфин не так давно выразил мнение, что акты оказанных услуг все же надо выставлять ежемесячно (письмо от 7 июня 2006 г. № 03-03-04/1/505). Только вот требование об обязательном составлении актов приема-передачи услуг ни главой 25 Налогового кодекса, ни законодательством о бухгалтерском учете не предусмотрено.

Платежи по договору лизинга

По договору лизинга или, как его еще называют, договору финансовой аренды, одна сторона – лизингодатель обязуется приобрести в собственность у определенного продавца имущество, указанное другой стороной – лизингополучателем, а затем передать его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. При этом лизингодатель не отвечает за выбор предмета лизинга и продавца. Впрочем, договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингополучателем. Так сказано в статье 665 Гражданского кодекса РФ.

Общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя, называется лизинговыми платежами.

Согласно пункту 1 статьи 11 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю (п. 1 ст. 19 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)»).

В том случае, когда предмет лизинга учитывает на своем балансе лизингодатель, бухгалтер лизингополучателя должен ежемесячно списывать на прочие расходы всю сумму перечисленных лизинговых платежей за вычетом НДС. Это сказано в подпункте 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Однако Минфин России в целом ряде писем (см., например, письмо от 24 мая 2005 г. № 03-03-01-04/1/288) разъяснил, что в налоговом учете лизингополучатель должен разбивать каждый лизинговый платеж на две части. Первая часть – это сумма, приходящаяся на выкупную стоимость предмета лизинга, а вторая часть – вознаграждение лизингодателя.

Выкупную цену надо накапливать до окончания договора лизинга. Затем из нее следует сформировать первоначальную стоимость имущества, полученного в собственность от лизингодателя. Стоимость этого имущества надо списывать на расходы по мере амортизации. Коэффициенты ускорения применять при этом нельзя, поскольку амортизация будет начисляться не по предмету лизинга, а по выкупленному по окончании договора имуществу, перешедшему в собственность лизингополучателя. Таким образом, коэффициенты ускорения, предусмотренные пунктом 7 статьи 259 Налогового кодекса РФ, применять невозможно.

Однако амортизацию можно начислять уже с того месяца, в котором лизингополучатель стал собственником имущества, которое прежде было получено по договору лизинга. Основанием служит пункт 2 статьи 259 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что амортизировать основное средство можно с месяца, следующего за вводом его в эксплуатацию. А лизингополучатель начал эксплуатировать предмет лизинга, как только получил его от лизингодателя. Понятно, что это случилось задолго до того, как предмет лизинга перешел в собственность лизингополучателя.

Разницу между лизинговым платежом и выкупной ценой чиновники разрешают списывать на прочие расходы в конце каждого месяца (по методу начисления) или по мере уплаты (по кассовому методу).

Такая позиция чиновников не находит отклика в арбитражных судах. Так, ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 16 января 2006 г. по делу № А52-3453/2005/2 пришел к выводу, что лизинговые платежи являются едиными и полностью включаются в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль. Суды рассуждали так.

Согласно статье 665 Гражданского кодекса РФ по договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Согласно статье 28 Закона № 164-ФЗ под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга с учетом названного Закона № 164-ФЗ.

Таким образом, суд сделал вывод о том, что лизинговый платеж является единым платежом, производимым в рамках единого договора лизинга. Несмотря на то, что в расчет лизингового платежа входят несколько составляющих, нельзя рассматривать этот платеж как несколько самостоятельных платежей.

Следовательно, налоговый орган необоснованно выделил в лизинговом платеже часть, приходящуюся на стоимость переданного в лизинг имущества, а также признал неправомерным ее включение в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

В другом деле, которое рассматривал ФАС Уральского округа в постановлении от 18 января 2006 г. № Ф09-6214/05-С7, чиновники в похожей ситуации апеллировали к пункту 5 статьи 270 Налогового кодекса РФ. Напомним: согласно ему при налогообложении прибыли не учитываются расходы по приобретению амортизируемого имущества. Однако указанная норма, по мнению суда, в данном случае неприменима. Дело в том, что согласно положениям статьи 28 Федерального закона № 164-ФЗ, под лизинговой понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят: возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю; возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг; а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

В соответствии с договорами финансовой аренды (лизинга), заключенными между налогоплательщиком (лизингополучателем) и сторонней организацией (лизингодателем), лизингополучатель обязуется: принять объект лизинга в порядке, предусмотренном договором лизинга, возместить лизингодателю его инвестиционные затраты и выплатить ему вознаграждение, а по истечении срока лизинга право собственности переходит к лизингополучателю при условии выплаты всех лизинговых платежей.

Согласно пункту 1 статьи 257 Налогового кодекса РФ первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. За исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Пунктом 7 статьи 258 Налогового кодекса РФ определено, что имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Из договоров лизинга следует, что они заключены на период полной амортизации имущества, право собственности остается у лизингодателя, который и начисляет амортизацию. Договором лизинга предусмотрено, что по окончании действия договора право собственности на имущество переходит к лизингополучателю на основании договора купли-продажи по выкупной цене, оговоренной в договоре.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ лизинговые платежи уменьшаются на сумму начисленной в соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ по лизинговому имуществу амортизации в случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя.

Поскольку в данном случае амортизация по имуществу, переданному в лизинг, начисляется лизингодателем, налогоплательщик в соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ правомерно отнес к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, учитываемым в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль, лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество.

К аналогичным выводам приходили и другие суды. В частности, ФАС Поволжского округа от 13 апреля 2006 г. № А65-20963/2005-СА1-23.

7.8.6. Содержание транспорта и компенсация расходов за использование личных автомобилей

В соответствии с подпунктом 11 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). В расходы на содержание включают стоимость ГСМ, масел и запчастей, оплата услуг по ремонту и техническому обслуживанию автомобилей и т.д. И компенсацию расходов за пользование личного автомобиля в служебных целях. Ниже мы подробнее рассмотрим указанные расходы.

Расходы на ГСМ

Расходы на покупку бензина для служебных машин включаются в состав прочих расходов (подп. 11 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Причем про нормы топлива в этом подпункте ничего не говорится. В кодексе лишь сказано, что фирма имеет право уменьшить налогооблагаемый доход на расходы, связанные с содержанием служебного транспорта.

Налоговики настаивают, что при определении обоснованности произведенных затрат на покупку топлива для служебного автомобиля надо руководствоваться Нормами расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте, утвержденные Министерством транспорта Российской Федерации 29 апреля 2003 г. (Р3112194-0366-03). Здесь указано, сколько литров топлива обычно расходуют на 100 км пробега.

Однако в письме Минфина России от 15 марта 2005 г. № 03-03-02-04/1/67 чиновники заявили, что указанные нормы применять не обязательно. Ведь условие, которому должны соответствовать расходы на покупку топлива, прописано в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ. А именно, затраты должны быть экономически обоснованны и подтверждены оправдательными документами. Это означает, что при расчете налога на прибыль Нормами Минтранса России руководствоваться не обязательно. То есть руководителю фирмы достаточно издать приказ, указав в нем, сколько бензина, какой марки необходимо приобрести для служебного автомобиля. Этот документ и будет свидетельствовать, что расходы экономически обоснованы.

Однако проблема в том, что в данном вопросе чиновники Минфина непоследовательны. В более позднем письме от 4 мая 2005 г. № 03-03-01-04/1/223 они заявили, что при расчете налога на прибыль все-таки необходимо учитывать нормы Минтранса России. И это письмо минфиновцы направили в ФНС России. Так что наверняка налоговики воспользуются указанным письмом.

Если вы не захотите с ними судиться, то лучше последовать их разъяснениям. Впрочем, всегда можно сослаться на мартовское письмо Минфина и списывать топливо в том количестве, что установлено приказом руководителя организации. В этом случае, даже если налоговики будут упорствовать, штрафы и пени вам не грозят. Ведь письменные разъяснения налогового законодательства, данные чиновниками, освобождают организацию от ответственности. На этом настаивает пункт 3 статьи 111 Налогового кодекса РФ.

Те же, кто не захочет ссориться с налоговиками, должен будет руководствоваться нормами по расходу топлива, утвержденными Минтрансом. Достаточно знать марку автомобиля. В этом случае списать на расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход, можно лишь то количество бензина, которое предусмотрено в разрешительном документе Р3112194-0366-03 для этой машины.

Однако в указанном документе Минтранса есть нормы не для всех марок автомобилей. Если это так, то следует обратиться к нормам, которые были разработаны Минтрансом совместно с Государственным научно-исследовательским институтом автомобильного транспорта для автомобилей иностранного производства. ФНС России обнародовала эти нормы в письме от 29 марта 2006 г. № ГИ-6-17/337@.

В отношении автомобилей, для которых нормы расхода топлива и смазочных материалов не утверждены ни в одном из перечисленных выше документов, при определении норм расхода топлива налогоплательщику следует руководствоваться соответствующей технической документацией и (или) информацией, предоставляемой изготовителем автомобиля (письмо Минфина России от 4 мая 2005 г. № 03-03-01-04/1/223). То есть на основании этих

документов фирма должна разработать собственные нормы расхода топлива, указав их в приказе директора. Кроме того, можно обратиться в Государственный научно-исследовательский институт автомобильного транспорта, который разработает нормы именно для служебных машин организации.

Теперь поговорим о том, какими документами следует подтвердить расходы на горюче-смазочные материалы. Это чек контрольно-кассовой машины АЗС, где приобретался бензин и путевой лист. Обратите внимание: одного чека ККТ недостаточно для списания затрат в целях расчета налога на прибыль. Чек АЗС подтверждает лишь факт оплаты и служит основанием для оприходования бензина (но при условии, что в чеке указано количество приобретенного топлива). А вот факт использования бензина надо подтвердить путевым листом. Унифицированная форма этого документа утверждена Постановлением Госкомстата России от 28 ноября 1997 г. № 78. Отметим, что она носит обязательный характер только для автотранспортных организаций (письмо Минфина России от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/129).

Что касается остальных организаций, то они могут разработать свою форму путевого листа. При этом в нем должны быть все реквизиты, которые являются обязательными для первичных документов. Они приведены в пункте 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Об этом Минфин России заявил в письме от 16 марта 2006 г. № 03-03-04/2/77.

Собственную форму путевого листа следует утвердить в качестве приложения к приказу об учетной политике организации.

Добавим, что в письмах Минфина от 3 февраля 2006 г. № 03-03-04/2/23 и от 16 марта 2006 г. № 03-03-04/2/77 чиновники указали, что первичные документы должны составляться таким образом и с такой регулярностью, чтобы на их основании можно было судить об обоснованности произведенных затрат, например, расхода ГСМ. И если путевой лист отвечает этим требованиям, его можно составлять раз в месяц или квартал.

Теперь несколько слов о том, как заполнять путевой лист. В листе нужно указывать информацию о маршруте следования и все пункты движения служебной машины (письмо Минфина России от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/129). Иначе как подтвердить, что автомашина была использована именно в служебных целях. Такая информация является обязательной, поскольку отражает содержание хозяйственной операции. То есть формулировки в путевом листе типа «поездки по городу» или «по заданию организации» недопустимы. Документы, которые содержат подобные записи, не подтвердят расходы организации. Добавим, что по-прежнему необходимо указывать показания спидометра и расход топлива. Без этих данных учесть затраты на ГСМ для целей налогообложения вряд ли удастся.

Расходы на технический осмотр

Каждое основное средство должно проходить технический осмотр в ГИБДД. Без уплаты государственной пошлины не производится техосмотр машины. А без техосмотра эксплуатация машины запрещена. На этом настаивает пункт 11 Правил дорожного движения РФ (утверждены постановлением Правительства РФ от 23 октября 1993 г. № 1090). Иными словами, чтобы иметь возможность эксплуатировать автомобиль, без таких расходов никак не обойтись.

Расходы на техосмотр следует учитывать в составе расходов на содержание служебного транспорта. Отражать их при расчете налога на прибыль позволяет подпункт 11 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Документальным подтверждением расходов могут быть чеки ККТ, платежные поручения, счета-фактуры и другие документы, отражающие факт оплаты техосмотра.

Расходы на покупку «зимней» резины

Если каждая из покрышек даже в комплекте с колесным диском стоит не более 10 000 руб., то расходы на их покупку можно признать на основании подпункта 11 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. А если стоимость шины превысит указанный предел? Нужно ли включать в этом случае такую дорогостоящую резину в состав основных средств, ведь шины эксплуатируются несколько сезонов? Нет, этого делать не нужно. Ведь сама по себе шина является лишь деталью автомобиля и не может использоваться как отдельное средство производства. А значит, не подпадает под определение основных средств, которое приведено в пункте 1 статьи 257 Налогового кодекса РФ. Поэтому независимо от стоимости и срока службы зимние шины в состав основных средств в налоговом учете не включаются. Таким образом, стоимость зимних шин относится на прочие расходы, уменьшающие налогооблагаемый доход.

Затраты на мойку автомобиля

В состав расходов на содержание служебного транспорта включаются и затраты на его мойку (подп. 11 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Против этого не возражает и Минфин России в письме от 20 июня 2006 г. № 03-03-04/1/530.

Теперь несколько слов о том, какими документами подтвердить подобные расходы. Порядок подтверждения расходов в налоговом учете определяет пункт 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ. В нем сказано, что при налогообложении можно учесть даже те расходы, которые лишь косвенно подтверждаются документами.

Если оплата была произведена по безналичному расчету, то по итогам отчетного периода фирма и организация, осуществляющая мойку транспорта, подписывают акт об оказании услуг. Однако, как правило, водители обычно рассчитываются на мойках наличными. В этом случае подтверждать расходы будут кассовый или товарный чек. При этом в нем обязательно должно быть написано, за что деньги приняты – за услуги по мойке автомобиля. Кроме того, лучше будет, если в товарном чеке будет указана марка автомобиля и ее государственный номер. На этом настаивают, скажем, столичные налоговики в письме УФНС России по г. Москве от 12 апреля 2006 г. № 20-12/29007.

Обратите внимание: учесть для налога на прибыль можно расходы на мойку не каждого автомобиля. Речь идет не только о том, что транспорт должен быть служебным. Организация еще не должна исполнять чужие обязанности по содержанию автомобиля. Объясним, что имеется в виду. Если автомобиль является собственностью организации, то она обязана содержать свое имущество. Об этом сказано в статье 210 Гражданского кодекса. Когда машина используется по договору аренды, то все зависит от предмета договора. Например, при заключении договора аренды транспортного средства с экипажем (то есть с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации) все расходы по содержанию машины ложатся на арендодателя (ст. 634 Гражданского кодекса РФ). А вот в случае аренды автомобиля без экипажа – на арендатора (ст. 644 Гражданского кодекса РФ).

Поэтому если компания арендует автомобиль и одновременно пользуется услугами арендодателя по управлению и технической эксплуатации, то она не может уменьшить налогооблагаемую прибыль на затраты по мойке автомобиля. Эти расходы должен нести арендодатель. Для компании они будут необоснованными (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Плата за хранение автомобиля на платной стоянке

Расходы по оплате услуг по хранению автомобиля фирмы на стоянке можно учесть при расчете налога на прибыль. Для этого нужно выполнить условия, предусмотренные статьей 252 Налогового кодекса РФ. То есть расходы должны быть экономически оправданны, документально подтверждены и связаны с деятельностью, направленной на получение дохода. Следовательно, если автомобиль используется в деятельности компании, и у фирмы нет места для его стоянки, то расход можно учесть. Также можно списать затраты на автостоянку и в том случае, когда ваш сотрудник отправляется в командировку на служебном автомобиле. Подтверждать расходы будут контрольно-кассовый чек либо квитанция за парковку автомобилей (письмо Минфина России от 27 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/404).

Компенсация за использование личных автомобилей

Расходы на выплату компенсаций за использование личного транспорта сотрудников для служебных поездок принимаются для целей налогообложения в пределах норм. Они установлены постановлением Правительства от 8 февраля 2002 г. № 92.

В указанном постановлении установлено, что при применении упрощенной системы налогообложения указанные нормы используются для определения расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов. В настоящий момент применяются следующие нормы:

(рублей в месяц)

легковые автомобили с рабочим объемом двигателя:	
– до 2000 куб. см включительно	1200
– свыше 2000 куб. см	1500
мотоциклы	600

Обратите внимание: из письма Минфина России от 21 июля 1992 г. № 57 следует, что суммы за износ, горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание, ремонт и страхование автомобиля уже вошли в компенсацию. То есть учесть их в расходах нельзя. Об этом же говорится в Письме УФНС России по г. Москве от 20 сентября 2005 г. № 20-12/66690.

Более того, в письме Минфина России № 57 сказано, что компенсации начисляются раз в месяц и не зависят от числа календарных дней в месяце. То есть за время, когда сотрудник отсутствует на работе (отпуск, командировка, болезнь и т.п.) и автомобиль простаивает, выплаты не положены. Таким образом, компенсацию нужно еще скорректировать с учетом отработанных дней. В письме же МНС России от 2 июня 2004 г. № 04-2-06/419@ оговаривается, что компенсация за использование личного транспорта считается экономически обоснованным расходом лишь в случае, если работа сотрудника связана с постоянными разъездами и это отмечено в его должностной инструкции.

Закон не запрещает предприятию, которое выплачивает сотрудникам компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях, устанавливать на эти машины зимние шины. Однако истраченные на покрышки деньги не удастся исключить из налогооблагаемого дохода. По крайней мере, на этом настаивают чиновники. По их мнению, все эксплуатационные расходы заложены в сумму компенсации (см., например, письмо Минфина России от 16 мая 2005 г. № 03-03-01-02/140). Многие фирмы находят из этой ситуации следующий выход. С работником заключают договор аренды автомобиля без экипажа. В этом договоре указывают, что все расходы по содержанию машины несет арендатор. Впрочем, арендатор обязан нести эксплуатационные расходы по автомобилю, арендованному без экипажа, даже в том случае, когда в договоре об этом ничего не сказано (ст. 646 Гражданского кодекса РФ).

Кроме того, чтобы расходы на компенсацию за использование личного транспорта в служебных целях принимались при исчислении налога на прибыль, необходимо, чтобы они были надлежащим образом оформлены. То есть на предприятии должны присутствовать организационно-распорядительные документы, в частности приказы о выплате сумм компенсации, документы, свидетельствующие о наличии транспортного средства, документы, подтверждающие использование личного транспорта в служебных целях.

По мнению представителей налоговых органов, для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию организации:

- личное заявление;
- копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке;
- копию доверенности, заверенную в установленном порядке, при использовании легкового автомобиля по доверенности собственника.

Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок по доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в том же порядке, в каком выплачивается компенсация работнику, являющемуся собственником автомобиля.

Основанием для выплаты компенсации работнику является приказ руководителя организации. И обязательно надо помнить, сумма выплачиваемой компенсации включает в себя и все расходы, возникающие в связи с использованием личного автомобиля.

По мнению чиновников из ФНС России для обоснования расходов работник, использующий личный транспорт, должен обязательно представить в бухгалтерию путевой лист (письмо от 2 июня 2004 г. № 04-2-06/419@). Однако Налоговый кодекс подобного требования не содержит. И поэтому многие организации в рассматриваемой ситуации путевые листы не составляют. Однако ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 17 февраля 2006 г. № А66-7112/2005 пришел к выводу, что основанием для учета в составе расходов компенсации за использование личного автотранспорта работников является приказ руководителя предприятия, в котором указаны размеры компенсации. А также документы, подтверждающие наличие у работника личного автомобиля (в частности, копия технического паспорта), и путевые листы с отметками о служебных поездках. Так что, как видите, с чиновниками согласны и арбитражные суды.

7.8.7. Права на программы для ЭВМ

Когда организации покупают правовую базу, бухгалтерскую программу, то получают неисключительные права на использование указанных продуктов. Порядок учета таких расходов зависит от того, определен ли лицензионным соглашением срок, на который передаются права.

Срок, на который переданы права на программу, определен соглашением

Если срок использования программы определен, то дальше нужно посмотреть, каков порядок расчетов, установленный в договоре с правообладателем.

Если оплата перечисляется периодически (ежемесячно, ежеквартально), то данные суммы в бухгалтерском учете считаются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 и п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации»), в налоговом — относятся к прочим расходам (подп. 26 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Когда оплачивают программу сразу, то в бухгалтерском учете ее стоимость включают в расходы будущих периодов и отражают по дебету счета 97. Списывать эту сумму нужно равномерно в течение всего срока использования, определенного в лицензионном соглашении (п. 26 ПБУ 14/2000). Кроме того, стоимость программы пользователь должен учесть на забалансовом счете в оценке, принятой в соглашении. Так как отдельного счета для отражения нематериальных активов, полученных в пользование, не предусмотрено, можно использовать любой незадействованный забалансовый счет по своему усмотрению (письмо Минфина России от 12 ноября 2004 г. № 07-05-14/296).

В налоговом учете сумму, сразу уплаченную за программу, также равномерно относят к прочим расходам на основании подпункта 26 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. А списывают в составе косвенных расходов, следуя требованиям статьи 318 Кодекса.

Срок, на который переданы права на программу, не установлен

Чаще всего в лицензионном соглашении срок, в течение которого покупатель вправе пользоваться программным продуктом, не определен. Тогда стоимость покупки в налоговом учете уменьшает прибыль одновременно. Такой вывод можно сделать из пункта 1 статьи 272, а также из подпункта 26 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Там говорится, что если исходя из условий договора затраты невозможно отнести к какому-то конкретному периоду, то всю сумму списывают в момент оплаты.

Что касается бухгалтерского учета, то тут стоимость программы списывается постепенно, в течение предполагаемого срока ее использования. Срок этот руководитель компании устанавливает приказом. Это следует из пункта 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н. Как видите, в этом случае возникают временные разницы между данными бухгалтерского и налогового учета и как следствие, отложенные налоговые обязательства.

А есть ли способы этого избежать? Да, есть.

Первый. Списывать в бухгалтерском учете программу сразу. Штрафов за недоплату налогов здесь, конечно, не будет. Но такой подход нарушает правила бухучета и искажает отчетность предприятия. А за это статьей 15.11 Кодекса РФ об административных нарушениях предусмотрен штраф — до 3000 руб. Однако применить его можно, только если одна из строк бухгалтерской отчетности будет искажена на 10 процентов и более. Поэтому если стоимость программы невелика, то такой вариант будет оптимальным.

Второй вариант — в налоговом учете списывать стоимость программы постепенно, то есть так же как в бухучете. Санкций за это, естественно, также не будет — ведь расходы будут списываться медленнее. То есть признание части расходов придется откладывать, что увеличит налог на прибыль текущего отчетного периода. Поэтому такой вариант подходит лишь в том случае, если уменьшение расходов текущего периода для фирмы не имеет большого значения. Например, если организация работает со значительным убытком.

Отдельно поговорим о затратах на обновление программ и баз данных. В бухгалтерском учете это расходы по обычным видам деятельности. А в налоговом — прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 26 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ), которые списываются как косвенные.

7.8.8. Затраты на консультационные услуги и услуги по исследованию рынка**Консультационные и прочие услуги**

Расходы на консультационные и прочие услуги включаются в состав прочих на основании подпункта 15 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Надо сказать, что эти расходы, списываемые по этому подпункту, всегда

вызывают пристальное внимание у проверяющих. Дело в том, что с помощью них недобросовестные организации пытаются увеличить свои расходы при расчете налога на прибыль, заключая фиктивные договоры с фирмами-однодневками, обналичивают деньги и т.д.

Чтобы избежать претензий со стороны налоговиков, нужно правильно оформить документы: договор, акт выполненных работ, счет-фактуру. В договоре необходимо предельно четко сформулировать цели и прописать конкретные направления исследования. Скажем, анализ региональных рынков или определение типа потенциальных потребителей. Далее, обосновать проведенные исследования лучше в специальном отчете. Результаты анализов могут быть представлены в форме текста, схем, графиков, таблиц и т.д. То есть чем больше будет оправдательных документов, тем проще будет организации доказать налоговикам, что их затраты на маркетинг обоснованы. Кроме того, нелишним будет, если вы наведете справки о компании, которая собирается оказывать вам подобные услуги. Ее правоспособность не должна вызывать сомнений.

Надо сказать, что арбитражная практика по данному вопросу сложилась неоднозначная. Помимо документов, судьи придают значение тому, насколько затраты на консультационные и маркетинговые услуги связаны с деятельностью фирмы.

Так ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 6 октября 2004 г. № А19-2575/04-33-Ф02-4074/04-С1 пришел к выводу, что затраты по оплате маркетингового исследования цен экономически обоснованны. Ведь полученная информация необходима для дальнейшей работы и продвижения продукции на рынок.

Судьи Московского округа в постановлении от 21 июля 2005 г. по делу № КА-А41/6715-05 постановили, что консультации по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения обоснованы и подтверждены документами (договором, актами и счетами-фактурами). При этом тот факт, что в штате фирмы есть бухгалтер, значения не имеет.

Однако в арбитражной практике есть и противоположные решения. Так организации не удалось доказать, какие конкретно консультационные услуги ей были оказаны и как они повлияли на деятельность организации. Поэтому суд решил, что факт экономической обоснованности и целесообразности расходов не доказан. А потому поддержал претензии налоговиков (постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 февраля 2006 г. по делу № А13-11980/04-15).

ООО заключило с исполнителем договор на оказание консультационных и информационных услуг, на основании договора и актов сдачи-приемки произвело оплату услуг и сумму оплаты включило в расходы при исчислении налога на прибыль на основании подпунктов 14 и 15 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Налоговая инспекция сочла действия по включению суммы оплаты по договору в состав расходов неправомерными на том основании, что затраты не соответствуют статье 252 Налогового кодекса РФ. ФАС Северо-Западного округа поддержал позицию налоговых органов, указав следующее. Из договоров оказания услуг нельзя сделать вывод о том, какие конкретно услуги оказаны ООО, в каком объеме и с какой целью и как эти результаты повлияли на деятельность ООО. Кроме того, налогоплательщик не доказал факт экономической обоснованности и целесообразности данных расходов и их связь с деятельностью, направленной на получение дохода.

Суд также указал, что результаты оказанных услуг должны быть оформлены актом приема-сдачи оказанных услуг, в котором должен быть указан характер консультационных услуг. Сами акты приема-сдачи оказанных услуг должны быть составлены в соответствии со статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и содержать обязательные реквизиты. В данном случае акты сдачи-приемки не содержат необходимых обязательных реквизитов. Следовательно, ООО не представлено документальное и обоснованное подтверждение произведенных расходов.

В другом деле судьей этого же ФАС в ходе судебного разбирательства было установлено, что информация о поставщиках, полученная по спорному договору, была доступна для любого потребителя. При проведении встречных проверок некоторых поставщиков установлено, что часть из них уже состояла в договорных отношениях с налогоплательщиком. Таким образом, суд пришел к выводу, что услуги, оказанные по спорному договору, не принесли налогоплательщику экономической выгоды (постановление от 19 октября 2005 г. по делу № А66-11937/2004).

Расходы на услуги по исследованию рынка

Также налоговики любят придирается к расходам, связанным с исследованиями рынка. Подобное дело рассматривал ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 22 мая 2006 г. № А82-8772/2005-37.

Налоговики в ходе камеральной проверки декларации по налогу на прибыль пришли к выводу, что организация занизила налогооблагаемые доходы, включив в состав расходов затраты на маркетинговые услуги. В результате фирма была оштрафована по статье 122 Налогового кодекса РФ. Затраты были признаны необоснованными на том основании, что в фирме имелась собственная маркетинговая служба. Организация с таким подходом не согласилась и опротестовала решение чиновников в арбитражном суде.

Судьи рассуждали так. В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (пункт 2 статьи 252 Налогового кодекса РФ).

На основании подпункта 27 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг). Исследовав и оценив представленные в дело доказательства, согласно которым выручка от реализации продукции составила большую сумму, по сравнению с предыдущим годом, суд пришел к выводу о том, что понесенные налогоплательщиком по договору со сторонней организацией расходы экономически обоснованы и документально подтверждены.

Судьи пришли к выводу, что расходы, связанные с исследованием конъюнктуры рынка относятся к прочим расходам и уменьшают налогооблагаемую базу. Правда, при этом они должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы. При этом тот факт, что в штате организации работают маркетологи, значения не имеет.

Аналогичные выводы содержатся и в постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 22 мая 2006 г. № А82-8772/2005-37, ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. № Ф04-1521/2006, ФАС Северо-Западного округа от 7 марта 2006 г. № А56-14860/2005, ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 апреля 2006 г. № А33-9867/05-Ф02-1356/06-С1.

Впрочем, есть примеры, когда судьи встали на сторону налоговиков. Так судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 6 апреля 2006 г. № А33-9867/05-Ф02-1356/06-С1 пришли к выводу, что расходы на изучение конъюнктуры рынка экономически не обоснованы. В деле налоговикам удалось доказать, что налогоплательщик неправомерно отнес затраты по изучению конъюнктуры рынка на прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией. Материалами дела подтверждается, что, несмотря на целевую направленность изучения рынка алкогольной продукции, затраты на данные услуги, оказанные налогоплательщику, налогоплательщиком частично не понесены и не связаны непосредственно с его производственной деятельностью.

Исходя из смысла пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ, расходы, понесенные налогоплательщиком, могут быть отнесены к прочим расходам при условии их непосредственной связи с производством и реализацией.

Произведенные налогоплательщиком расходы на оплату маркетинговых услуг не обладают характером реальных затрат и не имеют связи с текущей производственной деятельностью налогоплательщика, что подтверждается имеющимися в материалах дела отчетами по изучению конъюнктуры рынка алкогольной продукции и анализом содержащейся в них информации, представленным налоговым органом. Кроме того, налоговики документально обосновали тот факт, что проведенные налогоплательщиком отчеты по изучению конъюнктуры рынка алкогольной продукции не могли привести производственную деятельность к положительному результату. Так как не содержат результатов проведенных исследований и изучения лидирующих марок алкогольной продукции, их реализации на алкогольном рынке края, рекомендаций по заключению договоров поставки с их производителями. Это подтверждается сравнительным анализом содержащейся в отчетах информации и результатом ее применения налогоплательщиком в производственной деятельности, для совершенствования которой проведены спорные исследования.

Таким образом, налогоплательщик неправомерно включил спорные затраты в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

7.8.9. Юридические и информационные услуги

Согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ расходы на юридические услуги относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. То есть Налоговый кодекс позволяет организациям учитывать для целей налогообложения расходы на правовые консультации. Понятно, что такие затраты фирмы должны соответствовать критериям, которые установлены статьей 252 Налогового кодекса РФ.

Правда, налоговики не раз высказывали мнение, что расходы на юридические услуги можно принимать в целях налогообложения только в том случае, если в штате организации (индивидуального предпринимателя) нет специалиста, чьи должностные обязанности совпадают с перечнем услуг, оказываемых сторонней фирмой. Такие разъяснения приведены, к примеру, в письме УФНС России по г. Москве от 7 декабря 2004 г. № 26-12/78777, а также в письме Минфина России от 8 октября 2003 г. № 04-02-05/3/78. Другими словами, если в штате организации есть свои юристы, в должностные обязанности которых входит представительство интересов организации в арбитражных судах, налоговики могут усомниться в экономической обоснованности привлечения адвокатов для выполнения этой работы.

Однако позже Минфин России в письме от 31 мая 2004 г. № 04-02-05/3/42 указал, что при наличии в штатном расписании должности юриста вопрос о принятии расходов на юридические услуги адвокатов в целях налогообложения прибыли должен рассматриваться в каждой отдельной ситуации. При этом следует учитывать положения п. 5 ст. 252 Налогового кодекса РФ в части повторного включения расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (например, круг обязанностей, возложенных на юриста организации, объем выполняемых работ). Арбитражные суды исходят также из того, что тот факт, что в организации есть штатные юрисконсульты, сам по себе не говорит о том, что привлечение сторонних адвокатов во всех случаях является экономически неоправданным. В качестве примера можно привести постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 30 мая 2005 г. по делу № Ф04-3285/2005(11681-А27-26), ФАС Поволжского округа от 12 ноября 2003 г. по делу № А12-9605/02-С46.

А судьи ФАС Московского округа от 14–18 июля 2005 г. по делу № КА-А40/6315-05 указали, что расходы на юридические услуги можно отнести на уменьшение налогооблагаемой прибыли, если функции, выполняемые сторонним адвокатом, дублируют обязанности юриста, но потребовались в связи с большим уровнем специализации. А ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 8 августа 2005 г. по делу № А82-11632/2004-37 пришел к выводу, что право на возмещение издержек по привлечению юриста не поставлено в зависимость от наличия у предприятия специалиста, компетентного представлять интересы в суде.

Добавим, что налоговики часто придираются и к размерам расходов на адвоката. Однако и тут суды не согласны с чиновниками. Так, ФАС Московского округа в постановлении от 28 июля 2005 г. по делу № КА-А40/6950-05 пришел к выводу, что для признания затрат неоправданными необходимо оценить их размер применительно к затратам других лиц в сопоставимых обстоятельствах. Кроме того, практика показывает, что для определения размера платы за правовые услуги может приниматься цена иска. В частности, арбитражный суд признал обоснованным вознаграждение представителя в размере 10 процентов выигранной в судебном споре денежной суммы (постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 июля 2003 г. по делу № Ф04/3351-1095/А45-2003).

Еще один нюанс. Как показывает практика, организация вправе отразить в налоговом учете расходы на оплату юридических услуг, только если эти затраты связаны с производственной деятельностью. Такие выводы сделаны в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 19 сентября 2005 г. по делу № А79-806/2005, ФАС Московского округа от 18–22 апреля 2005 г. по делу № КА-А41/2986-05, ФАС Северо-Западного округа от 4 октября 2004 г. по делу № А21-779/04-С1. В противном случае организация не вправе включить в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, суммы, потраченные на оплату юридических услуг. Подтверждение тому – постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 февраля 2005 г. по делу № А33-8934/04-С3-Ф02-128/05-С1, А33-8934/04-С3-Ф02-358/05-С1.

В завершение несколько слов о том, какими документами подтвердить расходы на оплату юридических услуг. Ну, прежде всего, должен быть договор на оказание юридических услуг и иные документы, подтверждающие про-

изведенные расходы. В качестве документов, подтверждающих оплату, могут выступать платежное поручение, расходный кассовый ордер, квитанция.

Что касается консультационных услуг, то они также учитываются при налогообложении по рассматриваемой статье. Налоговики также предъявляют много претензий. Скажем, считают, что услуги по ведению бухгалтерского учета и соответствующие консультационные услуги при наличии в штате бухгалтера, не учитываются при налогообложении. Однако арбитражная практика в данном вопросе на стороне налогоплательщика. В качестве примера можно привести постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. № Ф04-1521/2006. По мнению служителей Фемиды наличие в штате бухгалтера не исключает возможность привлечения для оказания бухгалтерских и консультационных услуг сторонней организации.

7.8.10. Аудиторские услуги

Организации могут включать в расходы при расчете налога на прибыль суммы, истраченные на оплату юридических услуг (подп. 17 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Понятно, что все эти услуги должны быть связаны с производственной деятельностью субъекта «упрощенки». И, конечно же, они должны быть подтверждены документально (договорами на оказание услуг, платежными документами).

Согласно Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность, которая включает:

- 1) независимую проверку бухгалтерской и финансовой отчетности организации и предпринимателей;
- 2) оказание услуг, сопутствующих аудиту.

Обратите внимание: в состав сопутствующих аудиту услуг включаются:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;
- составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и предпринимателей;
- бухгалтерское, налоговое, управленческое, правовое, экономическое и финансовое консультирование;
- представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным сборам;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественный комплекс, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

С обязательным аудитом все ясно. А если фирма обратилась в аудиторскую фирму с целью провести проверку по собственной инициативе. Можно ли учесть такие расходы при расчете налога на прибыль? Да, можно. Как разъяснили чиновники в письме Минфина России от 6 июня 2006 г. № 03-11-04/3/282: согласно подпункту 17 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы организации на аудиторские услуги. Поскольку в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» аудит может проводиться и на добровольной основе, затраты на него уменьшают налогооблагаемые доходы.

Правда и тут чиновники говорят об оправданности расходов. В этом смысле показательно постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 3 мая 2005 г. по делу № Ф08-1643/2005-689А. В результате камеральной проверки бухгалтерской отчетности общества налоговая инспекция пришла к выводу, что налогоплательщиком к прочим расходам неправомерно отнесены затраты на оплату аудиторских услуг в сумме 150 тыс. руб., в результате чего им занижена налогооблагаемая база. Не согласившись с таким решением, фирма обратилась в суд. В постановлении арбитры пришли к следующему выводу. Договор на оказание аудиторских услуг был заключен обществом в связи с установлением по итогам отчетного периода факта убыточности деятельности общества и необходимостью выяснения ее причин. В результате применения рекомендаций аудиторского заключения по результатам деятельности убыточность была ликвидирована, налогооблагаемая база составила 800 582 руб. При таких обстоятельствах вывод судебных инстанций о разумности, экономической оправданности и документальной подтвержденности спорных расходов налогоплательщика является обоснованным.

В другом деле судьи пришли к выводу о правомерном отнесении на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, затрат, связанных с аудитом бухгалтерской отчетности по российским стандартам, бухгалтерской отчетности по стандартам ГААП США. Затраты на обязательный аудит, по мнению судей, не могут быть экономически неоправданными (постановление ФАС Московского округа от 19 апреля 2006 г. по делу № КА-А40/2887-06).

7.8.11. Услуги нотариуса

Плату за нотариальное оформление документов можно учитывать в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке (подп. 16 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). Размеры госпошлины установлены главой 25.3 Налогового кодекса РФ. А вот плата сверх тарифов не учитывается при определении базы по налогу на прибыль (п. 9 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Ниже в таблице мы привели те налоги и сборы, которые учитываются при расчете налога на прибыль в составе прочих расходов.

Наименование налога, сбора, пошлины	Разъяснения чиновников
Земельный налог, в том числе и по неиспользуемым землям	Письмо Минфина России от 19 июля 2006 г. № 03-03-04/1/589
Налог на добычу полезных ископаемых	
Водный налог	Письмо Минфина России от 21 апреля 2005 г. № 07-05-06/114
Налог на имущество, уплачиваемый по объектам непроизводственного назначения,	Письмо Минфина России от 27 марта 2006 г. № 03-03-02/70
ЕСН и пенсионные взносы	Письмо Минфина России от 6 мая 2005 г. № 03-03-01-04/1/237
Пошлина за техосмотр автомобилей	Письмо Минфина России от 20 июня 2006 г. № 03-03-04/1/530
«Восстановленный» НДС при переходе на спецрежим	Письмо Минфина России от 3 мая 2006 г. № 03-11-04/3/230
Госпошлина, уплаченная в связи с получением лицензии	Письмо Минфина России от 30 ноября 2005 г. № 03-03-04/1/399

В соответствии с «Основами законодательства Российской Федерации о нотариате» от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 нотариусы совершают следующие нотариальные действия:

- удостоверяют сделки;
- выдают свидетельства о праве собственности на долю в общем имуществе супругов;
- налагают и снимают запрещения отчуждения имущества; свидетельствуют верность копий документов и выписок из них; свидетельствуют подлинность подписи на документах;
- свидетельствуют верность перевода документов с одного языка на другой; удостоверяют факт нахождения гражданина в живых;
- удостоверяют факт нахождения гражданина в определенном месте; удостоверяют тождественность гражданина с лицом, изображенным на фотографии; удостоверяют время предъявления документов;
- передают заявления физических и юридических лиц другим физическим и юридическим лицам; принимают в депозит денежные суммы и ценные бумаги; совершают исполнительные надписи;
- совершают протесты векселей; предъявляют чеки к платежу и удостоверяют неоплату чеков;
- принимают на хранение документы; совершают морские протесты; обеспечивают доказательства, а также выдают свидетельства о праве на наследство и принимают меры к охране наследственного имущества.

Законодательными актами Российской Федерации могут быть предусмотрены и иные нотариальные действия. В соответствии со статьей 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате за совершение нота-

риальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации. За выполнение действий, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные денежные средства остаются в распоряжении нотариуса.

Нотариальное действие признается совершенным после уплаты государственной пошлины или суммы согласно тарифу. То есть в большинстве случаев при возникновении совершения нотариальных действий, связанных с производственными потребностями хозяйствующего субъекта, придется заплатить плату, соответствующую по размерам государственной пошлине.

Иногда налоговики отказываются принять расходы на оплату услуг нотариуса, также ссылаясь на неоправданность подобных расходов. Скажем, ФАС Уральского округа в постановлении от 12 января 2006 г. по делу № Ф09-6020/05-С7 отклонили довод инспекции об отсутствии экономической оправданности расходов. Ведь договор залога недвижимости подлежит обязательному нотариальному удостоверению и регистрации в силу прямого указания закона. На это настаивает статья 334 Гражданского кодекса Российской Федерации и статья 10 Федерального закона от 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)». Кроме того, судами установлена экономическая обоснованность получения и использования кредитных средств.

7.8.12. Налоги и сборы, начисленные к уплате в бюджет

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 364 Налогового кодекса РФ в состав прочих расходов включаются сумму налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленных в установленном законодательством РФ порядке. Исключение составляют лишь те налоги, сборы и пошлины, которые указаны в статье 270 Кодекса.

НДС, уплаченный налоговым агентом

В соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ при реализации на территории России товаров (работ, услуг) налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, НДС уплачивается налоговыми агентами. Таковыми признаются организации, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц и состоящими на налоговом учете в налоговых органах. При этом данной статьей Кодекса предусмотрено, что налоговая база по НДС определяется налоговыми агентами как сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога на добавленную стоимость.

Если иностранная организация в стоимости услуг по обработке информации сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет Российской Федерации, не учитывает, российскому налогоплательщику следует применять ставку налога в размере 18 процентов к стоимости услуг (без учета налога на добавленную стоимость) и уплачивать налог в бюджет за счет собственных средств.

Уплаченные суммы налога организацией, которая признана налоговым агентом при приобретении у иностранной организации услуг, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, включаются в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса. Такую точку зрения высказал Минфин России в письме от 24 марта 2006 г. № 03-04-03/07.

Однако данный подход не является единственно возможным, например, ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 5 сентября 2005 г. № А29-276/2005а пришел к выводу, что НДС, уплаченный за счет собственных средств, может быть принят к вычету.

Таможенные платежи при экспорте и импорте

В налоговом учете пошлины и сборы, которые фирма уплатила при экспорте товаров, надо списывать на прочие расходы вместе с налогами (подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ). А в декларации по налогу на при-

быль таможенные платежи следует отражать по строке 070 приложения № 2 к листу 2. В бухгалтерском учете экспортные таможенные платежи списывают в дебет субсчета «Экспортные пошлины» счета 90 «Продажи». Таким образом, различий между бухгалтерским и налоговым учетом экспортных платежей нет. Они в полном объеме уменьшают бухгалтерскую и налоговую прибыль текущего периода.

Что касается импортных пошлин и сборов, уплаченных при ввозе в Россию товаров, материалов или основных средств, в налоговом учете их также можно списать на прочие расходы. Ведь подпункт 1 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ в равной мере распространяется как на экспортные, так и на импортные таможенные платежи. Однако такой подход не всегда удобен для бухгалтера, поскольку в некоторых случаях ведет к тому, что бухгалтерская стоимость купленного имущества отличается от его же налоговой стоимости.

7.8.13. Иные расходы

Как мы говорили выше, состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, является открытым. Подпункт 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ позволяет учитывать при налогообложении иные затраты. Что же это за расходы? Приведем примеры.

Расходы, обусловленные отраслевой спецификой

Расходы по почтовым рассылкам каталогов товаров можно учесть при налогообложении прибыли. По мнению чиновников, каталоги товаров, рассылаемые организацией, осуществляющей исключительно торговлю товарами почтовыми отправлениями потенциальным покупателям (с указанием их адресов, Ф.И.О.), не могут рассматриваться в качестве рекламы.

Для организации, торгующей исключительно товарами по почте, метод прямой адресной почтовой рассылки каталогов товаров, содержащих визуальную, описательную и стоимостную информацию о реализуемых товарах, является способом ознакомления и представления товаров. То есть затраты на изготовление и рассылку таких каталогов являются расходами, связанными с реализацией, подлежащими учету в целях налогообложения прибыли в соответствии с подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса (при соблюдении положений статьи 252 Налогового кодекса). Такие разъяснения приведены в письме УФНС по г. Москве от 18 августа 2006 г. № 20-12/74671.

Другой пример – расходы на размещение объявлений в специализированных печатных СМИ. Рекрутинговое агентство публикует информацию об открытых у клиентов вакансиях и квалификационных требованиях к соискателям. Эти затраты непосредственно связаны с производственной деятельностью компании по подбору персонала. Указанные объявления нельзя считать рекламными. Ведь компания, таким образом, не рекламирует свои услуги, а выполняет свою работу. Не подпадают указанные затраты и под статью расходов по набору персонала. Ее используют только для затрат на подбор работников для самой организации. Рекрутинговое агентство только посредник и к себе на работу никого не приглашает. Столичные налоговики предлагают такие затраты отражать также по подпункту 49 пункту 1 статьи 264 Налогового кодекса (письмо УФНС по г. Москве от 1 июня 2005 г. № 20-12/39113).

Добавим, что финансисты в письме Минфина от 6 ноября 2005 г. № 03-03-02/136 разъяснили, что в состав расходов, связанных с производством и реализацией, связисты могут включить разовую и ежегодную плату за использованием радиочастотным спектром. Такая плата предусмотрена пунктом 4 статьи 23 Закона от 7 июля 2003 г. № 126-ФЗ «О связи».

Расходы по уничтожению региональных специальных марок в организациях, учредивших акцизные склады, и в организациях – изготовителях указанных марок также списываются как иные прочие расходы (Письмо Минфина России от 22 февраля 2006 г. № 03-01-14/л-60).

Монтаж арендованного оборудования

Еще один вид затрат, которые Минфин предлагает отражать по подпункту 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ – расходы по монтажу арендованного оборудования, используемого для производства товаров (работ, услуг), если в соответствии с договором аренды обязанность осуществления монтажа оборудования не возложена на арендодателя.

В письме Минфина России от 16 марта 2006 г. № 03-03-04/1/247 рассмотрена такая ситуация. Организации передано по договору аренды оборудование. Договором аренды оборудования не предусмотрена обязанность арендодателя по выполнению монтажных работ по его установке. Монтажные работы по установке были произведены сторонней организацией по договору подряда. Договор подряда был заключен арендатором.

Оборудование учитывается на балансе арендодателя. Арендатор учитывает взятое в аренду оборудование на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»

На основании норм налогового и гражданского законодательства Российской Федерации расходы на монтаж арендованного оборудования не признаются амортизируемым имуществом. Возникает вопрос, по какой статье затрат арендатор может списать указанные расходы?

Как иные прочие затраты. По логике чиновников из Минфина России, затраты арендатора по проведению монтажных работ нельзя рассматривать как капитальные расходы в форме неотделимых улучшений. Вышеуказанные работы обусловлены целевым назначением арендуемых основных средств и не являются работами по их улучшению.

Расходы по монтажу арендованного оборудования, используемого для производства товаров (работ, услуг), могут быть учтены для целей налогообложения прибыли, если в соответствии с договором аренды обязанность осуществления монтажа оборудования не возложена на арендодателя. Указанные расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в соответствии с подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

По мнению Минфина России, при применении метода начисления, учитывая положения статьи 272 Налогового кодекса, расходы арендатора по монтажу объекта аренды следует учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. В случае если договор аренды приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, данные расходы учитываются в целях налогообложения равными частями в течение срока действия договора аренды.

Расходы на МСФО

В соответствии с подпунктом 17 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы организации на аудиторские услуги. Расходы на аудиторские услуги по проведению аудита по МСФО включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, у налогоплательщиков, в отношении которых установлена обязанность представлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Так, согласно Официальному сообщению Банка России от 2 июня 2003 г. «О переходе банковского сектора Российской Федерации на Международные стандарты финансовой отчетности» с 1 января 2004 г. предусматривается переход всех кредитных организаций на подготовку финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

По мнению Минфина России, налогоплательщики, в отношении которых такой обязанности не установлено, расходы по проведению аудита по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе расходов на аудит не учитывают.

В то же время необходимо отметить, что перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, указанный в статье 264 Налогового кодекса, является открытым. И организация может учесть расходы по составлению отчетности по МСФО для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, если эти расходы удовлетворяют требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ в части экономической обоснованности.

Когда организация составляет отчетность по МСФО для передачи акционеру, который составляет консолидированную отчетность по МСФО, а также по требованию кредитора (зарубежного банка), правомерно учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходы на составление отчетности по МСФО согласно подпункту 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ. См. письмо Минфина России от 20 июня 2006 г. № 03-03-04/1/535.

Иные расходы на командировки

Еще одно разъяснение чиновников на первый взгляд с рассматриваемым подпунктом никак не связано. В письме Минфина от 23 июня 2006 г. № 03-03-04/1/543 чиновники пришли к выводу, что расходы организации по предоставлению вахтовым рабочим общежития уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль лишь

в сумме, не превышающей установленных нормативов на содержание вахтовых поселков. Эти нормативы утверждают органы местного самоуправления. А если нормативов нет, то такие затраты организация списать на расходы не сможет.

Действительно, в соответствии с подпунктом 32 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ для целей исчисления налога на прибыль организации могут учитывать в составе расходов только затраты, связанные с содержанием вахтовых и временных поселков в пределах этих нормативов. Но только если эти вахтовые поселки принадлежат самой организации. Однако если общежития для персонала не принадлежат самой организации, то тогда инспекторы не вправе применять положения указанного пункта. Тогда указанные затраты возможно включить в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Во время командировки сотрудник добирается от гостиницы до работы на метро. Можно ли учесть стоимость проезда при расчете налога на прибыль? Можно. Однако подпункт 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ здесь не подходит. Здесь предусмотрены затраты на проезд до места командировки и обратно. А вот расходы на проезд в общественном транспорте во время командировки – нет. Поэтому бухгалтеру как раз пригодится подпункт 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Документальным подтверждением расходов будут билеты с отметками о поездках. А чтобы экономически обосновать затраты, нужно издать приказ, в котором указать, что во время командировки работник будет добираться из гостиницы на работу на метро, а фирма обязуется расходы компенсировать.

А в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 23 октября 2006 г. по делу № Ф04-7102/2006(27676-А67-40) судьи не согласились с изложенными в решении инспекции выводами, касающимися расходов по услугам VIP-зала. Суд рассуждал так. Согласно пункту 12 статьи 264 Налогового кодекса РФ указанные расходы не предусмотрены в перечне расходов на командировки, однако отнесение их к расходам на командировки, исходя только из места и времени оказания услуг, не основано на нормах законодательства о налогах и сборах. Общество расходы на оплату услуг по обслуживанию в VIP-зале к расходам на командировки не относило, а учитывало их в других расходах, связанных с производством и (или) реализацией.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Документальное подтверждение расходов на оплату услуг по обслуживанию в VIP-зале инспекцией не оспаривается.

Относя указанные затраты к другим расходам, предусмотренным пунктом 49 статьи 264 Налогового кодекса РФ, суд правомерно указал, что произведенные затраты связаны с необходимостью оперативного управления обществом и срочного разрешения возникших вопросов. А обслуживание в VIP-зале обеспечивает доступ к телефонной и иным видам связи, то есть расходы связаны с производственной деятельностью общества и являются экономически обоснованными. Значит, учитываются при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

Прочие расходы по решению суда

Некоторые расходы фирмы признают прочими по решению суда. Один из примеров: постановление ФАС Дальневосточного округа от 22 февраля 2006 г. № Ф03-А73/05-2/5081. В нем судьи признали, что расходы по обустройству газонов, расположенных на территории завода, на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ, относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Минфин же по этому вопросу придерживается другой точки зрения. В письме от 30 мая 2006 г. № 03-03-04/1/487 чиновники разъяснили, что газоны – это имущество. Однако поскольку этого вида основных средств нет в Общероссийском классификаторе основных фондов (утв. постановлением Госстандарта от 26 декабря 1994 г. № 359), то их следует считать объектом внешнего благоустройства. То есть не амортизируемым имуществом (п. 2 ст. 256 Налогового кодекса). И учесть такие расходы при расчете налоговой базы по налогу на прибыль нельзя.

В другом деле суд установил, что затраты организации связаны с осуществлением инвестиционной деятельности. Поэтому в соответствии с положениями статьи 252 и подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ затраты общества при строительстве объекта, превысившие размер денежных средств, полученных от каж-

дого участвующего в долевом строительстве инвестора, правомерно отнесены налогоплательщиком на расходы, связанные с производством и реализацией. Такой вердикт содержится в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 25 октября 2006 года по делу № Ф04-7063/2006(27823-А27-40).

7.9. Резервы

7.9.1. Резервы по сомнительным долгам

Создание резерва

Статья 266 Налогового кодекса РФ определяет порядок создания резерва по сомнительной задолженности. Сомнительной признается задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией. Обратите внимание: с нового года при создании резерва больше не учитываются, скажем, авансы, выданные поставщикам, или предоставленные займы.

Чтобы определить суммы резерва по сомнительным долгам, нужно каждый месяц или квартал (в зависимости от того, как фирма считает налог на прибыль) проводить инвентаризацию дебиторской задолженности. На основании данных инвентаризации и выделяются сомнительные долги.

В резерв просроченная задолженность в налоговом учете включается в зависимости от сроков возникновения:

- более 90 дней – в полном объеме;
- от 45 до 90 дней (включительно) – 50 процентов от суммы задолженности;
- менее 45 дней – не включается.

Указанный срок определяют не с момента возникновения дебиторской задолженности, а со дня оплаты, который указан в договоре или счете. Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ затраты на формирование резерва по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов.

Сумма сформированного резерва целиком относится на внереализационные расходы в день инвентаризации (п. 3 ст. 266 Налогового кодекса РФ).

Сумма резерва, включаемая в расходы отчетного (налогового) периода, не может превышать 10 процентов от выручки за тот же отрезок времени (п. 4 ст. 266 Налогового кодекса РФ).

Понятно, что размер резерва в следующем периоде может быть больше или меньше предыдущего. Если сумма нового резерва больше, то разница между ними включается во внереализационные расходы в течение отчетного (налогового) периода. А при снижении суммы разница должна быть включена во внереализационные доходы текущего отчетного (налогового) периода (п. 5 ст. 266 Налогового кодекса РФ).

В бухгалтерском учете фирма также может создать резерв по сомнительным долгам. Правда, таких жестких правил, как в учете налоговом, тут нет. Поэтому будет лучше, если и в бухучете вы сформируете резерв по тем же правилам, что и для целей налогообложения.

Списание резерва

Резерв по сомнительным долгам может быть использован только на покрытие убытков от безнадежных долгов. Безнадежными являются долги, по которым истек срок исковой давности, или обязательство прекращено в соответствии с гражданским законодательством. Скажем, по причине ликвидации должника.

Заметим: организация может сама выбрать, создавать ей резервы по сомнительным долгам или нет. Принятое решение нужно отразить в приказе об учетной политике.

По мнению Минфина России (письмо от 18 августа 2006 г. № 03-03-04/2/195) в целях налогообложения прибыли предусматриваются только четыре основания признания дебиторской задолженности безнадежной:

- безнадежными долгами признаются те долги, по которым истек установленный срок исковой давности (ст. 196 Гражданского кодекса РФ);
- долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 Гражданского кодекса РФ);

– долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 Гражданского кодекса РФ). При этом имеются в виду законодательные и нормативные правовые акты органов государственной власти и органов местного самоуправления (законы, указы, постановления, распоряжения, положения, в том числе, в частности, указания Банка России (например, о введении моратория на удовлетворение требований кредитора по ссудной задолженности) и т.п.);

– долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 Гражданского кодекса РФ). При этом долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ.

По другим основаниям, кроме перечисленных выше, дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, не может быть признана безнадежной в целях налогообложения прибыли.

Правда, не все так однозначно, как кажется на первый взгляд. Приведем несколько судебных решений. Так, ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 18 мая 2006 г. по делу № А82-7723/2005-15 судьи пришли к выводу, что к внереализационным расходам приравниваются суммы безнадежных долгов, по которым истек срок исковой давности. Логика служителей Фемиды следующая. В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в том числе суммы безнадежных долгов.

В пункте 2 статьи 266 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

В указанном деле судьи установили, что налогоплательщик по налоговой декларации включил во внереализационные расходы сумму дебиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности. При таких обстоятельствах требование налогоплательщика о признании решения налогового органа недействительным удовлетворено правомерно.

Доводы налогового органа о том, что спорные затраты налогоплательщика не являлись экономически обоснованными и поэтому правовые основания для включения их в состав внереализационных расходов отсутствовали, судом признаны несостоятельными.

Суд указал, что экономическая оправданность (обоснованность) расходов является критерием при включении их в состав внереализационных расходов.

Однако экономическая оправданность должна определяться не по принятым налогоплательщиком мерам по взысканию задолженности, а по основаниям образования этой задолженности.

Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения организацией доходов в рамках осуществляемой ею деятельности.

В данном случае задолженность образовалась у налогоплательщика при осуществлении им хозяйственной деятельности, направленной на получение дохода.

Следовательно, затраты налогоплательщика, возникшие в результате этой деятельности, не могут быть признаны экономически неоправданными (необоснованными).

В другом деле судьи также были на стороне налогоплательщика. Вердикт суда гласит: безнадежная задолженность нереальная к взысканию вследствие признания должника банкротом и его ликвидации подлежит включению в состав внереализационных расходов. Налогоплательщик имеет право перенести убыток на будущее в течение 10 лет (постановление ФАС Московского округа от 31 марта 2006 г. № КА-А40/2495-06). Ведь согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ в целях настоящей главы к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Указанная норма права корреспондируется с положениями пунктов 1, 2 статьи 283 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщики вправе осуществить перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. В аналогичном порядке

убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

А судьи ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 17 апреля 2006 г. № Ф08-1388/2006-591А постановили: так как требования налогоплательщика не погашены в ходе конкурсного производства, он обоснованно признал задолженность сторонней организации нереальной к взысканию. Следовательно, такая задолженность относится к внереализационным расходам. При этом судьи указали следующее. В силу пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством (или) реализацией.

В целях главы 25 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде. В частности суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва (подп. 2 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

В силу пункта 2 статьи 266 Налогового кодекса РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Таким образом, названной нормой установлены четыре основания, по которым долги признаются безнадежными: по истечении срока исковой давности, вследствие прекращения обязательства в соответствии с гражданским законодательством из-за невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа и в связи с ликвидацией организации.

Определением арбитражного суда в отношении сторонней организации завершена процедура конкурсного производства. Последнее исключено из Единого государственного реестра юридических лиц. Из приведенных выше норм следует, что ликвидация юридического лица является достаточным основанием для признания долга безнадежным.

Поскольку требования налогоплательщика не погашены в ходе конкурсного производства, налогоплательщик обоснованно признал задолженность сторонней организации нереальной к взысканию, и, следовательно, подлежащей отнесению к внереализационным расходам.

Налогоплательщик правомерно уменьшил налогооблагаемую прибыль путем списания суммы дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов в момент признания их таковыми. Срок, в течение которого налогоплательщик обязан списать дебиторскую задолженность, в законодательстве о налогах и сборах не установлен. Оснований, обязывающих налогоплательщика списывать такую задолженность исключительно в период, когда истек срок исковой давности, нормативными актами не установлено.

Добавим, что убытки, в виде безнадежных долгов должны быть документально подтверждены. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 20 апреля 2006 г. № А19-20981/05-11-Ф02-1651/06-С1. В соответствии со статьей 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Налогового кодекса РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, документально подтвержденными расходами являются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Как следует из решения, налоговики запросили документы, подтверждающие дебиторскую задолженность. Налогоплательщиком не были представлены запрошенные по требованиям документы в полном объеме. В связи с чем, судом на основании оценки представленных сторонами в материалы дела доказательств сделан обоснованный вывод об отсутствии документального подтверждения налогоплательщиком понесенных убытков в указанных суммах и правомерности выводов оспариваемого решения налогового органа о занижении налогоплательщиком налогооблагаемой прибыли в результате завышения внереализационных расходов.

Сумма НДС по безнадежному долгу

Безнадежные долги за реализованные товары (работы, услуги) списывают в уменьшение доходов. В бухгалтерском учете вся сумма долга, включая налог на добавленную стоимость, списывается на счет 91 «Прочие дохо-

ды и расходы». А как поступить в налоговом учете? Следует ли учесть в целях налогообложения прибыли НДС, содержащийся в сумме безнадежного долга?

Налоговики считают, что НДС по списанной дебиторской задолженности при налогообложении не учитывается. Однако Налоговый кодекс РФ не содержит требований о том, чтобы при формировании налогооблагаемой прибыли и включении дебиторской задолженности во внереализационные расходы плательщик исчислял сумму этой задолженности без учета налога на добавленную стоимость.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, – суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва. Право на включение в состав внереализационных расходов безнадежной дебиторской задолженности с учетом НДС подтверждено в определении Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 167-О.

Ведь факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможности взимания НДС, который, как и другие налоги, в принципе, должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика. В случаях отсутствия оплаты покупателем товара, работы или услуги, в стоимость которых включается НДС, налогоплательщик вправе использовать предусмотренный налоговым законодательством компенсационный механизм в виде реализации права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытков от списания сомнительных долгов, включая начисленную сумму НДС.

Таким образом, налогоплательщик имеет право в налоговом учете при расчете налога на прибыль учесть НДС, относящийся к безнадежному долгу. К такому же выводу приходят и суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Центрального округа от 20 марта 2006 г. № А09-19604/04-12.

7.9.2. Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

Согласно подпункту 9 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ затраты на гарантийный ремонт относят на прочие расходы. Этот же подпункт позволяет создать в налоговом учете резерв расходов по гарантийному ремонту. Так вот порядок создания такого резерва прописан в статье 267 Налогового кодекса РФ. Создавать такой резерв могут не только производители, но и торговые предприятия, которые принимают на себя обязательства по гарантийному обслуживанию реализованных товаров.

В резерв отчисляется определенный процент от стоимости реализуемых товаров. Фирмы, которые реализуют товары с гарантией не первый год, рассчитывают этот процент как отношение затрат на гарантийный ремонт к общей сумме выручки без учета налога за три предыдущих года или за тот срок, в течение которого фирма предоставляет гарантии, если он меньше трех лет.

Расходы на гарантийный ремонт списывают за счет резерва. Если же этой суммы недостаточно, чтобы покрыть все издержки, то расходы на ремонт можно учесть при расчете налога на прибыль сразу, не дожидаясь конца года. Неиспользованный же остаток резерва переносится на следующий год.

Фирмы, продающие товар с гарантией не первый год, рассчитывают этот процент по такой формуле:

$$ПО = ГР : В,$$

где ПО – процент отчислений в резерв; ГР и В – соответственно расходы на гарантийный ремонт и выручка (без НДС) за три предыдущих года или за тот срок, в течение которого фирма предоставляет гарантии, если он меньше трех лет.



ПРИМЕР Организация торгует бытовой техникой. На каждый проданный прибор покупателю выдают гарантию на один год помимо гарантийных обязательств, которые на себя принимают производители.

В 2007 г. организация решила создать в налоговом учете резерв расходов по гарантийному ремонту. За 2004–2006 гг. на гарантийный ремонт организация истратила 500 000 руб. За тот же период выручка от реализации составила 10 000 000 руб (без НДС). Процент отчислений в резерв 2007 г. равен:

$$500\,000 \text{ руб.} : 10\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 5\%.$$

В 2007 году выручка от реализации бытовой техники составила 6 000 000 руб. (без НДС). Поэтому в резерв было отчислено 300 000 руб. (6 000 000 руб. $\times$ 5%). Фактические же расходы на ремонт составили 299 000 руб.

В 2008 году организация вновь решила резервировать средства на гарантийный ремонт. Процент отчислений составил 4,9 процента.

От резерва, созданного в 2006 году, осталось 1000 руб. (300 000 – 299 000). Эту сумму можно учесть при резервировании средств на гарантийный ремонт в 2008 году.

Предположим, что в январе выручка от реализации составила 300 000 руб. Приходящийся на эту сумму резерв равен 14 700 руб. (300 000 руб. $\times$ 4,9%). Но поскольку на 2008 год переносится остаток резерва 2007 года, в состав расходов по резервированию в январе можно списать только 13 700 руб. (14 700 – 1000).

Организации, которые только начали предоставлять гарантии в текущем году, рассчитывают сумму резерва по-другому. Для них размер резервных отчислений зависит от объема планируемых расходов на гарантийный ремонт. В конце первого года резервирования весь неиспользованный остаток резерва необходимо включить во внереализационные доходы.

7.9.3. Резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов

Резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, вправе создавать общественные организации инвалидов, а также организации, использующие труд инвалидов. К последним относятся организации, в которых численность инвалидов составляет не менее 50 процентов среднесписочной численности персонала, а доля расходов на оплату их труда в общем объеме выплат работникам – не менее 25 процентов. В среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, договорам подряда и другим гражданско-правовым договорам (п. 38 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Алгоритм

1. Установим период формирования резерва (далее – запланированный период).
2. Определим сумму предстоящих расходов на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (СР). Эта сумма рассчитывается согласно программам (сметам), утвержденным организацией.
3. Вычислим величину налогооблагаемой прибыли за текущий отчетный (налоговый) период (НП) без учета резерва.
4. Найдем величину 30-процентного ограничения предельной суммы отчислений в резерв (OPlim):

$$OPlim = НП \times 30\%.$$

5. Рассчитаем сумму отчислений в резерв (ОР). Она не должна превышать:
 - 1) 30% налогооблагаемой прибыли, полученной в текущем периоде, то есть $ОР \leq OPlim$;
 - 2) сумму предстоящих расходов на цели социальной защиты инвалидов по смете (СР), то есть $ОР \leq СР$.
6. Определим величину фактических расходов на цели социальной защиты инвалидов (ФР). Этот показатель формируется на основании документов налогового учета, подтверждающих фактические расходы.
7. По окончании запланированного периода проведем инвентаризацию резерва. Найдем разницу (Р) между суммой созданного резерва (ОР) и суммой фактических расходов на цели социальной защиты инвалидов (ФР):

$$P = OP - \Phi P.$$

8. Отрицательная разница ($P < 0$) включается в состав внереализационных расходов на конец отчетного (налогового) периода, положительная ($P > 0$) – в состав внереализационных доходов.

Пояснения к алгоритму

Цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, определены в пункте 38 статьи 264 Кодекса. Это:

- улучшение условий и охраны труда инвалидов;
- создание и сохранение рабочих мест для инвалидов (закупка и монтаж оборудования, в том числе организация труда рабочих-надомников);
- обучение (в том числе новым профессиям и приемам труда) и трудоустройство инвалидов;
- изготовление и ремонт протезных изделий;
- приобретение и обслуживание технических средств реабилитации (включая приобретение собак-проводников);
- санаторно-курортное обслуживание инвалидов, а также лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов;
- защита прав и законных интересов инвалидов;
- мероприятия по интеграции инвалидов в общество (включая культурные, спортивные и другие подобные мероприятия);
- обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей (включая транспортное обслуживание лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов);
- приобретение и распространение среди инвалидов печатных изданий общественных организаций инвалидов;
- приобретение и распространение среди инвалидов видеоматериалов с субтитрами или сурдопереводом;
- взносы, направленные организациями на содержание общественных организаций инвалидов.

Резерв создается на основании программ, самостоятельно разработанных организацией. Решение о его создании закрепляется в учетной политике для целей налогообложения. К положению об учетной политике прилагаются утвержденные организацией сметы, в которых отражаются планируемые расходы организации на программу социальной защиты инвалидов. Таким образом, создать резерв, например, в середине налогового периода нельзя.

Организация, которая приняла решение о создании резерва, фактические расходы на цели социальной защиты инвалидов списывает только за счет резерва.

Резерв создается на срок не более пяти лет. Об этом гласит пункт 1 статьи 267.1 Налогового кодекса РФ.

Сумма отчислений в резерв учитывается в составе внереализационных расходов по состоянию на последний день отчетного (налогового) периода. Такова норма п. 3 ст. 267.1 Налогового кодекса. Она противоречит норме пункта 39.2 статьи 264 Налогового кодекса РФ, согласно которой расходы на формирование резерва предстоящих расходов на цели социальной защиты инвалидов отражаются в составе прочих расходов. Официальную позицию по данному вопросу Минфин России пока не высказал. В любом случае расходы на формирование резерва включаются в состав расходов организации.

Организация, создавшая резерв предстоящих расходов на цели соцзащиты инвалидов, должна ежегодно проводить его инвентаризацию в течение запланированного периода. Это связано с тем, что в соответствии с пунктом 5 статьи 267.1 Кодекса налогоплательщики, формирующие такой резерв, по окончании налогового периода обязаны представлять в налоговые органы отчет о целевом использовании указанных средств. Если организация израсходовала эти средства не по целевому назначению, их сумма включается в налоговую базу того налогового периода, в котором имело место их нецелевое использование.

Последняя инвентаризация проводится по окончании запланированного периода. Организация сравнивает сумму фактических расходов на цели социальной защиты инвалидов с суммой созданного резерва. Если сумма созданного резерва окажется меньше фактических расходов, разница включается в состав внереализационных расходов.

Может случиться так, что налогоплательщик в течение запланированного периода израсходует сумму резерва не полностью. Тогда остаток неиспользованного резерва учитывается в составе внереализационных доходов текущего отчетного (налогового) периода.

7.10. Подготовка и переподготовка кадров

7.10.1. Расходы на подготовку и переподготовку кадров

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации), в соответствии с договорами с такими учреждениями (подп. 23 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Условия, при соблюдении которых расходы на подготовку кадров учитываются при исчислении налога на прибыль, приведены в пункте 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ:

- 1) образовательное учреждение имеет государственную аккредитацию (соответствующую лицензию);
- 2) обучаются сотрудники, состоящие в штате организации-налогоплательщика;
- 3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию специалиста в рамках деятельности организации-налогоплательщика. Помимо этого между организацией и образовательным учреждением должен быть заключен договор на обучение специалиста. Обращаем внимание, что договор заключается от имени организации, а не самого обучаемого.

Наличие лицензии обязательно

Первое условие, которое нужно выполнить, чтобы признать в составе расходов затраты на подготовку и переподготовку кадров состоит в том, что указанные услуги должно оказывать образовательное учреждение, у которого есть лицензия и государственная аккредитация.

Обратите внимание: индивидуальная педагогическая деятельность лицензированию не подлежит (п. 2 ст. 48 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании»). Поэтому если работодатель заключил договор с индивидуальным предпринимателем на обучение работников, то расходы по данному договору не уменьшают налогооблагаемую прибыль как не соответствующие требованиям подпункта 1 пункта 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ. На это указал Минфин в письме от 27 марта 2006 г. № 03-03-05/4.

Теперь поговорим о государственной аккредитации. Если организация имеет лицензию на осуществление образовательной деятельности, а государственной аккредитации у нее нет, можно ли плату за обучение включить в расходы при расчете налога на прибыль? Да, можно. Минфин России в письме от 12 марта 2003 г. № 04-02-03/29 разъяснял следующее.

Для включения расходов, связанных с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации) кадров по договорам с образовательными учреждениями, в состав прочих расходов важен статус организации как образовательного учреждения, имеющего соответствующую лицензию, а не его государственная аккредитация.

Получается, что для включения в состав расходов стоимости обучения необходимо, чтобы у образовательного учреждения была лицензия, а вот наличие государственной аккредитации является для этого необязательным условием. Дело в том, что право на ведение образовательной деятельности и льготы, установленные законодательством Российской Федерации, возникают у образовательного учреждения с момента выдачи ему лицензии (разрешения). На этом настаивает пункт 6 статьи 33 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании». Государственной аккредитацией образовательного учреждения устанавливается государственный статус образовательного учреждения (тип, вид и категория образовательного учреждения, определяемые в соответствии с уровнем и направленностью реализуемых им образовательных программ) (п. 6 ст. 12 Закона об образовании).

Поэтому если у организации такой лицензии нет, то она не может заниматься образовательной деятельностью и, соответственно, рассматриваться в качестве образовательного учреждения.

Добавим, что налоговики не могут требовать у организации копии лицензий образовательных учреждений. Как совершенно справедливо указал ФАС Северо-Западного округа от 10 октября 2005 г. № А42-7611/04-15, налоговая инспекция неправомерно привлекла общество к ответственности за непредставление лицензий образовательных учреждений, осуществляющих обучение работников общества, на ведение такой деятельности и документов об их государственной аккредитации, необходимых для подтверждения соблюдения условий отнесения обществом на расходы, уменьшающие базу по налогу на прибыль, затрат на переподготовку кадров. Ведь такие документы выдаются образовательным учреждениям, а не обществу.

Обучаться могут только штатные работники

Пункт 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ настаивает, что включить в расходы плату за обучение можно лишь в том случае, если учились штатные сотрудники организации. То есть те, с которыми заключен трудовой договор. Значит, оплатив обучение сотрудников, с которыми заключен гражданско-правовой договор, организация не вправе включить стоимость обучения в состав расходов на подготовку или переподготовку кадров.

Программа подготовки кадров

Чтобы отнести стоимость обучения в расходы, программа подготовки должна быть направлена на повышение квалификации специалиста.

Профессиональная подготовка преследует цель ускорить приобретение обучающимся навыков, необходимых для выполнения определенной работы, группы работ (ст. 21 Закона об образовании), а не повышение образовательного уровня обучающегося.

Профессиональная подготовка может быть получена в образовательных учреждениях, а также в образовательных подразделениях организаций, имеющих соответствующие лицензии, и в порядке индивидуальной подготовки у специалистов, обладающих соответствующей квалификацией.

Повышение квалификации включает в себя, в том числе, краткосрочное (не менее 72 часов) тематическое обучение вопросам конкретного производства, которое проводится по месту основной работы специалистов и заканчивается сдачей соответствующего экзамена, зачета или защитой реферата (п. 7 постановления Правительства РФ от 26 июня 1995 г. № 610).

Если продолжительность подготовки (переподготовки) специалиста составляет менее 72 часов, ее нельзя рассматривать как форму повышения квалификации работника и разновидность программы дополнительного образования. Такая деятельность лицензированию не подлежит (подп. «а» п. 2 Положения о лицензировании образовательной деятельности, утвержденного постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. № 796).

Добавим, что формулировка подпункта 23 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ подразумевает, что понятие «подготовка и переподготовка» кадров шире понятия «повышение квалификации». Формы профессиональной подготовки (переподготовки) кадров определяются работодателем (ст. 196 Трудового кодекса РФ). Получается, они могут быть любыми.

Значит, если организация понесла расходы на оплату услуг по подготовке (переподготовке) кадров, даже если они не связаны с получением сотрудниками организации дополнительного образования или повышением их квалификации (продолжительность подготовки менее 72 часов), эти расходы также можно учесть в целях налогообложения.

Здесь важно отметить, что профессиональная подготовка должна проводиться в интересах организации-налогоплательщика для более эффективного использования специалиста в рамках деятельности организации-налогоплательщика. То есть обучение работников должно удовлетворять потребности организации.

Необходимые документы

Перечислим документы, которые, с учетом указанных требований, должен иметь налогоплательщик для подтверждения расходов на обучение работников:

- приказ руководителя организации о направлении работников на обучение с обоснованием его производственной необходимости (указание целей и причин);
- договор с образовательным учреждением;
- копия лицензии и свидетельства о государственной аккредитации образовательного учреждения;
- акт выполненных работ;
- копии документов об образовании, выданных учреждением работникам по окончании обучения.

Добавим, что трудовое законодательство рекомендует также заключать с работниками, направляющимися на переобучение без отрыва от работы за счет работодателя, специальный ученический договор или дополнительное соглашение с соответствующими условиями к трудовому договору (ст. 198 Трудового кодекса РФ). Для организации это способ обезопасить себя от потерь: в ученическом договоре можно предусмотреть, что работник, обучение которого оплатил работодатель, должен проработать установленный срок. Если работник без уважительных причин уволится раньше оговоренного срока, то он обязан возместить расходы на обучение (ст. 249 ТК РФ).

При уклонении работника от возмещения работодатель будет вынужден обратиться в суд. Отметим, что взыскать стоимость обучения работодатель может только при наличии ученического договора (или дополнительного соглашения с работником).

7.10.2. Семинары

Направляя работников на семинары, надо учитывать следующее. Если организатор семинара имеет лицензию на осуществление образовательной деятельности и по окончании семинара выдается свидетельство о повышении квалификации специалиста — затраты организации-работодателя включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подпункта 23 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ как расходы на подготовку и переподготовку кадров.

Если у организатора семинара нет лицензии на осуществление образовательной деятельности, то расходы по данной статье списать нельзя. Однако если в договоре указано, что организатор обязуется не провести подготовку (переподготовку) специалистов с целью повышения квалификации, а оказывает консультационные услуги, затраты на такое обучение можно включить в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Только основание тут другое — подпункт 15 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ как расходы на консультационные услуги.



ПРИМЕР Организация направила начальника отдела кадров на семинар по ведению кадрового учета. С учебным центром заключен договор на проведение консультаций по кадровому учету. Учебный центр лицензии на оказание образовательных услуг не имеет.

После завершения семинара организации представлен акт об оказанных услугах.

В данной ситуации организация включает расходы на оплату семинара в состав прочих расходов на производство и реализацию (подп. 15 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Если обучение производит иностранная образовательная организация, необходимо, чтобы она имела соответствующий статус, т.е. являлась образовательной организацией согласно законодательству своего государства.

Налоговики нередко придираются к организации, когда речь идет о расходах на подготовку и переподготовку кадров. Так, при проверке организации инспекция сочла, что тематика семинара не связана с предпринимательской деятельностью фирмы, а потому понесенные расходы не могут уменьшать налоговую базу по прибыли. Однако судьи ФАС Московского округа в постановлении от 23 марта 2006 г. № КА-А40/2102-06 по делу № А40-45023/05-141-354 пришли к выводу, что претензии инспекторов необоснованны. К расходам налогоплательщика на подготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями. Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если программа подготовки способствует повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика — таков был вердикт суда. То есть затраты, осуществленные с целью повышения квалификации штатных сотрудников Общества, способствовали улучшению показателей его деятельности, а потому были экономически обоснованными и целесообразными.

Добавим, что достаточно часто организаторы семинаров помимо лекций устраивают еще кофе-брейки, обеды и т.п. Учтите, что если расходы на питание оплачиваются отдельно, то есть не включены в стоимость семинара, они не могут быть учтены при налогообложении прибыли. Кроме того, оплата организацией питания работника будет признаваться доходом работника.

7.10.3. Затраты, не включаемые в состав расходов

Пункт 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ определяет: расходами на подготовку и переподготовку кадров не признаются затраты, связанные с:

- организацией развлечения, отдыха или лечения;
- содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг;
- оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования.

Особое внимание следует уделить последнему пункту. То есть если сотрудник получает высшее или среднее специальное образование и за него платит организация, то такие расходы затратами на подготовку кадров не считаются. Правда, в арбитражной практике встречаются интересные дела, когда суды иначе трактовали указанную норму. В качестве примера можно привести постановление ФАС Уральского округа от 27 июля 2006 г. по делу № Ф09-6575/06-С2. Налоговая инспекция посчитала, что фирма нарушила действующее налоговое законодательство, включив в расходы стоимость обучения сотрудников, получивших высшее и среднее специальное образование. В качестве аргумента налоговики привели норму абзаца шестого пункта 3 статьи 264 Налогового кодекса РФ. Однако судьи инспекторов не поддержали. Судьи рассуждали так.

Условия отнесения расходов на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, учитываемым в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, установлены подпунктом 23 пункта 1 и пунктом 3 статьи 264 Налогового кодекса. Указанные расходы включаются в состав прочих расходов, если соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус; подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате, а для эксплуатирующих организаций в соответствии с законодательством Российской Федерации, отвечающих за поддержание квалификации работников ядерных установок, работники этих установок; программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации, более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Из анализа вышеназванных норм Налогового кодекса следует, что в состав расходов, связанных с производством, включаются затраты предприятия по подготовке и переподготовке работников. При этом содержащееся в абзаце 1 пункта 3 статьи 264 Налогового кодекса положение о повышении квалификации кадров указывает на то, что оно является лишь одним из частных случаев подготовки и переподготовки кадров.

Работники общества, направленные на обучение, прошли обучение по программе повышения квалификации, а для применения подпункта 23 пункта 1 и пункта 3 статьи 264 Налогового кодекса правового значения не имеет вопрос о том, получили ли они при повышении квалификации среднее или высшее образование. При таких обстоятельствах выводы судов о правомерном отнесении обществом в состав расходов затрат, связанных с обучением своих работников, являются законными и обоснованными. Поэтому суд решение налоговиков отменил.

И еще, достаточно часто помимо платы за обучение устроителям перечисляют дополнительные взносы. Яркий пример – получение аттестата профессионального бухгалтера. Для этого необходимо уплатить единовременный взнос за сдачу экзамена.

Такой взнос относится к расходам, связанным с содержанием института профессиональных бухгалтеров. Если он уплачивается за счет средств организации, то данный расход не отвечает критериям, установленным статьей 252 Налогового кодекса РФ. Поэтому эта сумма не учитывается в расходах при налогообложении прибыли.

7.11. Расходы на рекламу

7.11.1. Бухгалтерский учет расходов на рекламу

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 10/99 расходы на рекламу учитываются в составе затрат по обычным видам деятельности. Для целей бухгалтерского учета к расходам на рекламу относятся, в частности, расходы на:

- разработку, издание и распространение иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, рекламных открыток и т.д.;

- разработку, изготовление и распространение образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки, рекламных сувениров, образцов выпускаемой продукции;
- объявления в печати, по радио и телевидению, то есть через средства массовой информации;
- световую и наружную рекламу;
- приобретение, изготовление, демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т.п.;
- изготовление рекламных щитов, указателей;
- участие в выставках, экспозициях, ярмарках;
- оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- уценку товаров, которые полностью или частично потеряли свои первоначальные качества при экспонировании в витринах;
- приобретение (изготовление) и распространение призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний;
- проведение рекламных мероприятий, связанных с деятельностью организации;
- прочие расходы на рекламу.

Для признания расхода в бухгалтерском учете необходимо выполнение ряда условий, установленных п. 16 ПБУ 10/99.

Расходы на рекламу на основании пункта 18 ПБУ 10/99 признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени их фактической оплаты. А согласно пункту 7 ПБУ 10/99 рекламные расходы представляют собой коммерческие расходы, так как они связаны непосредственно со сбытом продукции.

Коммерческие расходы отражаются организациями на отдельном субсчете к счету 44 «Расходы на продажу» в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета. Причем это справедливо как для торговых, так и для производственных организаций.

Для признания расходов на рекламу в качестве расходов по обычным видам деятельности необходимо иметь документы, подтверждающие выполнение рекламных работ и услуг:

- договор на оказание рекламных услуг;
- протокол согласования цен на рекламные услуги;
- свидетельство о праве размещения наружной рекламы;
- паспорт рекламного места;
- утвержденный дизайн-проект;
- акт сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг);
- счета-фактуры от агентства рекламных услуг;
- документы, подтверждающие оплату рекламных услуг;
- требование-накладную и накладную на отпуск материалов на сторону;
- акт о списании товаров (готовой продукции);
- акт об уценке товаров.

7.11.2. Налоговый учет

Ненормируемые расходы

В пункте 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ приведен закрытый перечень рекламных расходов, которые можно списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли без каких-либо ограничений. К ненормируемым расходам организации на рекламу в целях налогообложения относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о

работах и услугах, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации. А также затраты на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Рекламный стенд

Надо сказать, что в отношении дорогостоящих рекламных стендов или образцов продукции, которые служат более одного года, налоговики придерживаются такой позиции. Формально такие стенды отвечают всем признакам основных средств. И, по мнению инспекторов, затраты на их покупку надо включать в состав рекламных расходов через амортизационные отчисления. Например, об этом заявлено в письме УМНС России по г. Москве от 17 мая 2004 г. № 26-12/33216, а также в письме Минфина России от 25 апреля 2003 г. № 04-02-05/3/35.

Для организации это невыгодно, поскольку рекламные расходы, будучи косвенными, полностью уменьшают прибыль текущего периода. Срок же полезного использования основного средства составляет несколько лет. Поэтому, если цена вопроса велика, с чиновниками стоит поспорить в суде. Тем более что в данном случае арбитражная практика складывается в пользу налогоплательщиков. Вот два примера: постановление ФАС Поволжского округа от 9 июня 2005 г. № А55-9804/04-43 и постановление ФАС Уральского округа от 14 января 2005 г. № Ф09-5757/04-АК. В обоих случаях судьи указали, что имущество, используемое для рекламы, не может считаться основным средством. И его стоимость подлежит единовременному списанию на рекламные расходы.

Раздача сувениров

Будучи довольно распространенной рекламной акцией, раздача сувениров создает проблемы при расчете налога на прибыль. При проверках налоговики часто пытаются выдать ту или иную рекламную акцию за безвозмездную передачу товаров. Цель инспекторов понятна: рекламные расходы полностью или частично уменьшают налогооблагаемую прибыль. Стоимость же безвозмездно переданных ценностей из налогооблагаемого дохода не исключается (п. 16 ст. 270 Налогового кодекса РФ).

Как же доказать налоговикам, а в случае судебного разбирательства – и судьям, что фирма, раздавая сувениры или, скажем, проводя дегустацию своей продукции, занималась именно рекламой? Основной критерий кроется в определении рекламы, которое дано в статье 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе». Там сказано, что рекламой считается информация, распространяемая среди неопределенного круга лиц. А значит, раздача сувениров ограниченному списку участников презентации или закрытой для свободного посещения выставки – это не реклама. Также и дегустация, проведенная для определенной группы, рекламой не считается. Об этом Минфин России сообщил в письме от 16 августа 2005 г. № 03-04-11/2005.

Оспорить данный вывод невозможно, поскольку другого определения рекламы в российском законодательстве нет. Но предпринять определенные шаги, позволяющие избежать проблемы с безвозмездной раздачей, можно.

Здесь все опять же упирается в оформление документов. Готовясь к проведению рекламной акции, позаботьтесь о том, чтобы ни в распоряжениях руководства, ни в пригласительных билетах не фигурировало упоминание, что мероприятие будет закрытым. В конце концов, приглашенным участникам можно сообщить об этом устно.

Зато в результате налоговики ничего не смогут возразить на то, что ваша фирма списала затраты на покупку сувениров в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Другое дело, что сувениры, розданные в рамках рекламных кампаний, учитывают при налогообложении прибыли в пределах 1 процента от полученной выручки.

Впрочем, в арбитражной практике известны случаи, когда суды приходили к выводу, что распространение рекламы в такой форме, как вручение сувенирной продукции с логотипом налогоплательщика посетителям выставки, относится к рекламным расходам. В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа от 28 октября 2005 г. № А66-13857/2004.

Нормируемые расходы

Затраты на рекламу, не упомянутые выше, списывают в уменьшение налогооблагаемого дохода в пределах норматива, который равен 1 проценту от выручки фирмы. Причем выручку надо считать по правилам статьи 249 Налогового кодекса РФ. То есть в расчет надо брать выручку от реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав. Обычно в выручку входят НДС и акцизы. Само собой, рассчитывая норматив по рекламе, фирме вы-

годнее брать выручку с учетом этих налогов. Тогда предельный размер рекламных расходов, которые можно учесть при расчете налогооблагаемой прибыли, будет больше. Так вот чиновники настаивают, что при расчете лимита налоги из выручки надо исключить (письмо от 7 июня 2005 г. № 03-03-01-04/1/310). В письме сказано, что при определении норматива НДС и акцизы из выручки надо исключить. Аргументы такие. В главе 25 Налогового кодекса РФ понятие «выручка» используется только для того, чтобы определить размер налогооблагаемого дохода. А именно такой доход равен выручке. А в статье 248 Налогового кодекса РФ сказано, что при определении доходов из них надо исключить суммы налогов, которые продавец предъявляет покупателю. Как раз к таким налогам и относятся НДС и акцизы.

Конечно, аргументация чиновников убедительна. Однако такое заявление более чем спорно. Ведь предписывая исключать НДС и акцизы из налогооблагаемого дохода, законодатель тем самым признал, что в выручку, определение которой дано в статье 249 Налогового кодекса РФ, эти налоги входят. А порядок расчета норматива по рекламным расходам увязан не с доходами, а именно с выручкой. И значит, в расчет ее надо брать полностью — с учетом НДС и акцизов. Правда доказывать это скорей всего придется в арбитражном суде. А кого поддержат судьи, предсказать сложно: подобной судебной практики пока нет. Поэтому, если суммы НДС и акцизов не повлияют на размер норматива значительно, лучше их из расчета исключить.



ПРИМЕР Нормируемые рекламные расходы организации за 2006 год составили 70 000 руб. А выручка от реализации товаров, полученная в этом году, — 5 900 000 руб. (в том числе НДС — 900 000 руб.). Рассмотрим два варианта.

Первый вариант. Бухгалтер организации решил не учитывать НДС при расчете норматива рекламных расходов. Поэтому в уменьшение налогооблагаемого дохода организации в 2006 году удалось списать только 50 000 руб. $((5\,900\,000 \text{ руб.} - 900\,000 \text{ руб.}) \times 1\%)$. Оставшаяся часть нормируемых рекламных расходов — 20 000 руб. $(70\,000 - 50\,000)$ — при налогообложении прибыли в расчет не берется.

Второй вариант. При расчете норматива выручка берется с учетом НДС. В этом случае сумма рекламных расходов, укладываемых в норматив, составляет 59 000 руб. $(5\,900\,000 \text{ руб.} \times 1\%)$. Расходы же на рекламу, которые нельзя учесть при налогообложении, равны 11 000 руб. $(70\,000 - 59\,000)$.

Таким образом, если бухгалтер организации последует разъяснениям чиновников и рассчитает норматив без учета НДС, фирма завысит свою налогооблагаемую прибыль на 9000 руб. $(59\,000 - 50\,000)$.

Вид рекламных расходов	Комментарий	Разъяснение Минфина
1	2	3
Спонсорские обозначения в виде кадров, титров и прочих форм носителей в телевизионном сериале, а также в местах осуществления съемок.	Выражение благодарности спонсору в титрах к сериалу не является предварительным сообщением о рекламе продукции спонсора, содержащейся в сериале. Поэтому расходы в виде спонсорского вклада в производство сериала в рассматриваемой ситуации не являются расходами на рекламу.	Письмо Минфина России от 16 сентября 2005 г. № 03-03-04/1/207
Реклама, размещаемая на автобусах, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях или в вагонах метро	Для целей налогообложения не нормируются расходы по рекламе, размещенной на стационарных объектах. Поэтому реклама на транспорте является нормируемым расходом.	Письмо Минфина России от 30 декабря 2005 г. № 03-03-04/2/148, от 20 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/361
Публикация интервью с клиентами в прессе	Если интервью напечатано на страницах газет или журналов, то есть в СМИ, соответствующие расходы не нормируются	Письмо Минфина России от 11 января 2006 г. № 03-03-04/2/2

1	2	3
Плата сценаристам и дизайнерам за рекламный продукт	Вопрос о том, нормируются подобные рекламные расходы или нет, зависит от того, где заказчик намерен использовать конечный рекламный продукт. Если показывать по телевидению или на выставке, расходы не нормируются. Если же в каких-то мероприятиях, затраты по которым нормированные, аналогичными будут и затраты на эти услуги	Письмо Минфина России от 26 января 2006 г. № 03-03-04/2/15
Рекламные ролики для внутреннего показа или прослушивания	Если ролик с рекламой своей продукции организация демонстрирует в собственном магазине или по радио торгового центра передаются рекламные объявления, то такие расходы являются нормируемыми.	Письмо Минфина России от 3 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/83
Затраты на адресную рассылку	Чиновники считают, что затраты на адресную рассылку вообще нельзя списать в уменьшение налогооблагаемого дохода. Основание — пункт 16 статьи 270 Налогового кодекса РФ, в котором сказано, что в расходы не включается стоимость безвозмездно переданного имущества. Однако вывод небесспорный. Согласно ст. 572 Гражданского кодекса РФ, при безвозмездной передаче к получателю переходит право собственности на полученную вещь. То есть предполагается, что получатель может по своему усмотрению распоряжаться подаренной вещью и извлекать из нее выгоду. Но очевидно, что рекламные буклеты или каталоги никакой выгоды получателю не сулят. Вся их польза сводится к тому, что владелец буклета может узнать о продукции фирмы, которая проводит рекламную акцию. Что косвенно подтверждает и Минфин России в Письме от 5 октября 2005 г. № 03-05-01-04/283. Там сказано, что рекламная полиграфическая продукция не несет для ее получателей никакой экономической выгоды и не признается их доходом. Но стоит ли вступать в спор с чиновниками, если проблему можно решить без конфликта? А такое решение есть. Для этого не надо упоминать в документах (по крайней мере, в тех, которые могут попасть в руки к инспекторам), что рекламная рассылка является адресной. К таким документам относятся приказы руководителя, должностные инструкции работников, занятых рассылкой, договоры с организациями, которым поручена рассылка. Более того, в договорах лучше подчеркнуть, что рассылка производится, скажем, методом случайной выборки. Тогда налоговикам не удастся доказать, что брошюры или буклеты направлялись конкретным адресатам.	Письмо Минфина России от 24 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/390
Публикация объявлений в газетах и журналах	Закон «О рекламе» требует информировать читателей о том, что они имеют дело именно с рекламной публикацией. Для этого рекламное сообщение должно сопровождаться пометкой «Реклама» или «На правах рекламы». Ну а если газета или журнал специализируются на рекламе, то подобного рода пометки должны стоять на обложке и в выходных данных. Соответственно, помечать каждое объявление в подобных изданиях никакой необходимости нет. Объявления в прочих СМИ должны содержать пометку о том, что это рекламная информация. Если такой пометки нет, то расходы не признаются рекламными и не учитываются при налогообложении.	Письмо Минфина России от 31 января 2006 г. № 03-03-04/1/66

1	2	3
Дегустация товаров	Такие расходы можно признать рекламными и списать в налоговом учете в пределах норматива, если в дегустации может принять участие любой желающий. Однако чиновники в таких случаях считают, что фирма безвозмездно распространяет товары и, соответственно, не может списать расходы в уменьшение налогооблагаемой прибыли	Письмо Минфина России от 16 августа 2005 г. № 03-04-11/205
Изготовление лифлетов и флайерсов, размещение рекламной продукции в сети Интернет.	Расходы на изготовление лифлетов и флайерсов, содержащих рекламную информацию об организации или об отдельных услугах, оказываемых организацией, относятся к расходам на рекламу, учитываемым при налогообложении прибыли. К данным расходам относятся также расходы по размещению рекламной продукции в сети Интернет	Письмо Минфина от 21 сентября 2006 г. № 03-03-04/2/269

7.11.3. «Спорные» рекламные расходы

Надо сказать, что иногда трудно отнести какой-то конкретный вид рекламных расходов к нормируемым или ненормируемым. Тут следует поступать так: если ваши траты можно отнести к расходам, которые указаны в абзаце первом пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ, то они учитываются в составе расходов в полном объеме. Все остальные расходы рекламного характера надо учитывать строго в рамках норматива. Для удобства мы сформировали указанные расходы в таблицу.

ГЛАВА 8.

Учет убытков

Финансовый результат деятельности организации может быть как прибылью, так и убытком. Определение убытка дается в пункте 8 статьи 274 Налогового кодекса РФ. Под ним понимается отрицательная разница между доходами и расходами, которые были учтены для целей налогообложения.

Главой 25 Налогового кодекса РФ разрешается учитывать убытки, полученные организацией. Однако сделать это можно только в последующих налоговых периодах. И только если величина налоговой базы будет положительная. Тогда на сумму убытка или на ее часть можно будет уменьшить налоговую базу. Иными словами, убыток переносится на будущее, в соответствии с пунктом 1 статьи 283 Налогового кодекса РФ.

Вместе с тем, по данному вопросу у Минфина России особое мнение – организация не может осуществлять перенос убытков по тем периодам, когда она еще не вела деятельность, имеющую целью получение дохода. Данная ситуация может возникать, когда компания ведет подготовительную деятельность, в настоящий момент не приносящую доходов. Как пример – фирма несет расходы по ремонту здания, впоследствии сданного в аренду. Эта точка зрения нашла отражение в письме Минфина России от 8 февраля 2007г. № 03-07-11/13.

Однако такая позиция Минфина России не в полной мере согласуется с нормами налогового законодательства, которое не связывает признание расходов с фактом получения дохода в конкретном периоде. Здесь главное требование – чтобы подобные расходы были направлены на получение дохода в будущем. На это прямо указано в абзаце 4 пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ: «Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода». Такого же мнения полностью поддерживают арбитражные суды. Примером могут служить постановления ФАС Северо-Западного округа от 2 мая 2006 г. № А56-18791/2005, от 24 апреля 2006 г. № А13-9766/2005-23, от 10 апреля 2006 г. № А56-33381/2005, ФАС Центрального округа от 14 ноября 2005 г. № А54-1258/2005-С3, ФАС Западно-Сибирского округа от 15 марта 2006 г. № Ф04-1847/2006(20709-А67-40).

Правом переноса убытков на будущее обладают, в том числе, фирмы (организации) – правопреемники реорганизованных организаций, прекративших свою деятельность. Им будет необходимо принять к учету суммы убытков, полученных до реорганизации. Об этом говорится в пункте 5 статьи 283 Налогового кодекса РФ: «В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящей статьей, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации».

Для осуществления переноса некоторых убытков установлен особый порядок. Такие особенности распространяются на убытки:

- от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, в соответствии со статьей 275.1 Налогового кодекса РФ;
- по операциям с ценными бумагами, на основании статьи 280 Налогового кодекса РФ;
- по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, в соответствии со статьей 304 Налогового кодекса РФ;

- по операциям с амортизируемым имуществом, на основании статьи 323 Налогового кодекса РФ;
- по операциям по уступке (переуступке) права требования, в соответствии со статьей 279 Налогового кодекса РФ.

8.1. Условия переноса убытков на будущее

8.1.1. Срок переноса убытков

В соответствии с нормами абзаца 1 пункта 2 статьи 283 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Это означает, что срок переноса убытка на будущее не может превышать десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток. Таким образом, организация имеет право уменьшать налоговую базу на сумму полученного убытка только в течение десяти лет после убыточного года. Если за этот период не будет получено достаточной прибыли для покрытия убытка то, начиная с 11 года, учитывать убыток для целей налогообложения уже нельзя. То есть, убыток останется непогашенным.

8.1.2. Суммы переносимых убытков

Полученные убытки организация может переносить на будущее в полном объеме. На это указывает пункт 2 статьи 283 Налогового кодекса РФ, утверждая, что «Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка».

Если ранее действовало ограничение по размеру переносимого убытка, например, в 2006 г. совокупная сумма переносимого убытка не могла превышать 50% налоговой базы любого отчетного периода и налогового периода в целом. А еще раньше, в 2002–2005 гг. ограничение по размеру переносимого убытка составляло вообще 30% от налоговой базы отчетного (налогового) периода.



ПРИМЕР Организация, по состоянию на 31 декабря 2005 г. получила убыток в размере 200 000 руб. Налоговая база по налогу на прибыль в 2006 г. составила 160 000 руб., а в 2007 г. – 100 000 руб.

В уменьшение налоговой базы в 2006 г. может быть принята только сумма убытка, составляющая 80 000 руб. (50% от 160 000 руб.). Сумма убытка, уменьшающего налоговую базу в 2007 г., составит 100 000 руб. (100% от 100 000 руб.).

Оставшаяся сумма убытка 20 000 руб. (200 000 руб. – 80 000 руб. – 100 000 руб.) переносится на 2008 г. или любой из последующих восьми лет.

Для того чтобы начать перенос убытка, ждать окончания текущего налогового периода не обязательно. Как считает Минфин России, перенести часть полученного в прошлых налоговых периодах убытка возможно уже на первый отчетный период (квартал) этого налогового периода. Однако сделать это можно только в том случае, если по его итогам получена прибыль.

Эта точка зрения отражена в письмах Минфина России от 20 марта 2007 г. № 03-03-06/1/170, 1 июня 2006 г. № 03-03-04/1/492. Это подтверждается и абзацем 3 пункта 1.1 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, в котором указано, что Приложение № 4 к листу 02 декларации (где рассчитывается сумма убытка, уменьшающего налоговую базу) заполняется в составе декларации за I квартал и за налоговый период.

Как уже отмечалось выше, Налоговый кодекс РФ допускает перенос убытков, возникших в пределах десяти последних лет (п. 2 ст. 283 Налогового кодекса РФ). Таким образом, в 2007 г. еще можно учитывать убыток, возникший в 1997 г.

Отсюда, сумма убытка, подлежащего переносу на будущее (а значит сформированного на конец предыдущего налогового периода), может включать:

1) убыток, полученный до 1 января 2002 г., то есть до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ.

Здесь надо помнить, что порядок признания такого убытка зависит от того, на какую дату он возник — до 1 января 2001 г. или по итогам 2001 г. В первом случае сумма непогашенного убытка по состоянию на 1 января 2001 г. после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ переносится на будущее. Порядок такого переноса установлен статьей 283 Налогового кодекса РФ. А вот для убытка, возникшего по итогам 2001 г., действует ограничение. В частности, он может быть перенесен на будущее хотя и в порядке, установленном статьей 283 Налогового кодекса РФ, но только в сумме, не превышающей сумму убытка, числящегося по состоянию на 1 июля 2001 г. То есть, если на 1 июля 2001 г. организацией была получена прибыль, а в целом по итогам 2001 г. получен убыток, то данный убыток не переносится на будущее и не подлежал.

2) убыток, полученный после 1 января 2002 г., то есть уже после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ. Такой убыток признается в целях налогообложения по правилам, установленным нормами статьи 283 Налогового кодекса РФ.

8.1.3. Очередность переноса убытков

В ситуации, когда организация понесла убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены. Такой порядок определен пунктом 3 статьи 283 Налогового кодекса РФ. То есть в первую очередь переносятся убытки, полученные в самом раннем периоде, а затем уже более поздние убытки.



ПРИМЕР Организация получила убытки в течение двух лет в следующих размерах:

— по итогам 2004 г. — 24 000 руб;

— по итогам 2005 г. — 10 000 руб.

В последующих годах компанией получена прибыль, исчисленная база по налогу на прибыль составила:

— по итогам 2006 г. — 40 000 руб;

— по итогам 2007 г. — 80 000 руб.

Необходимо рассчитать налогооблагаемую прибыль в 2006 г. с учетом переноса на будущее убытков прошлых лет.

1. Налоговая база по прибыли на конец налогового периода составила 40 000 руб.

2. Совокупная сумма убытка, которая может быть перенесена на 2006 г., составляет 20 000 руб. (40 000 руб. × 50%).

3. Таким образом, на 2006 г. организация сможет перенести лишь часть убытка 2004 г. в размере 20 000 руб.

4. С учетом перенесенного убытка налоговая база по налогу на прибыль по итогам 2006 г. составит 20 000 руб. (40 000 руб. — 20 000 руб.).

Далее рассчитаем налогооблагаемую прибыль в 2007 г. с учетом переноса убытков на будущее.

1. Налогооблагаемая прибыль на конец отчетного периода — 80 000 руб.

2. Так как в 2007 г. ограничений по сумме убытка нет, то убыток может быть перенесен в полном объеме.

3. Оставшаяся сумма убытка 2004 г. равна 4000 руб. (24 000 руб. — 20 000 руб.).

4. Сумма убытков 2005 г. в размере 10 000 руб. также может быть учтена в 2007 г.

Общая сумма убытков прошлых лет, подлежащая переносу в 2007 г., составит: 4 000 руб. + 10 000 руб. = 14 000 руб.

5. С учетом перенесенных убытков 2004 и 2005 гг. налоговая база по налогу на прибыль по итогам 2007 г. составит 66 000 руб. (80 000 руб. – 14 000 руб.).

8.1.4. Документы, подтверждающие убытки

В соответствии с пунктом 4 статьи 283 Налогового кодекса РФ организация обязана хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, когда уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

Подпунктом 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса РФ предусмотрено общее правило хранения документов. В частности, оно закрепляет обязанность налогоплательщика обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, равно как и подтверждающих доходы, расходы и уплаченные налоги в течение четырех лет. Помимо этого, статьей 17 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрена обязанность организации по сохранению первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в течение сроков, устанавливаемых правилами государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Однако в случае переноса убытков в течение десяти лет на практике заставляет организацию хранить документы в течение более длительного срока по сравнению с бухгалтерским законодательством, а также и с общими нормами Налогового кодекса РФ.

Если документы, подтверждающие убытки, утеряны

Несмотря на то, что в статье 283 Налогового кодекса РФ содержится условия о документальном подтверждении убытков и об очередности их переноса, у организаций все равно могут возникать вопросы. К примеру, если организация понесла убытки в 2005 г. Часть документов, подтверждающих данные убытки, утеряна. По итогам 2006 г. также выявлен убыток и все подтверждающие документы в сохранности. Может ли налогоплательщик при исчислении налоговой базы текущего налогового периода, в данном случае 2007 года, осуществить перенос убытков на будущее начиная с убытка за 2006 г., так как убыток 2005 г. он не может подтвердить документально? Это только одна из возможных сложных ситуаций.

Из содержания статьи 283 Налогового кодекса РФ следует, что основанием для переноса убытка является наличие документов, подтверждающих его возникновение в тех налоговых периодах и в тех объемах, в которых он имел место. Таким образом, при отсутствии данных документов налогоплательщик утрачивает право воспользоваться возможностями, предоставляемыми статьей 283 Налогового кодекса РФ, потому, что соответствующие затраты не будут удовлетворять критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

Одновременно с этим, в нормах главы 25 Налогового кодекса РФ не установлено каких-либо ограничений, препятствующих налогоплательщику в реализации своего права, связанного с переносом на будущее убытка одного налогового периода, в случае если документы, подтверждающие наличие убытка предыдущего налогового периода, утрачены.

Исходя из этого можно сделать вывод, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 г. организация может учитывать убыток, полученный в 2006 г. при условии наличия соответствующих документов, независимо от того, что убыток 2005 г. не может быть перенесен, потому, что документально подтвердить его не представляется возможным.

8.2. Убытки от реализации продукции и товаров

Организация реализует принадлежащее ей имущество, на основании заключенных договоров купли-продажи.

По договору купли-продажи, в соответствии со статьей 454 Гражданского кодекса РФ, одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Нередки ситуации, когда организация реализует продукцию собственного производства по цене, не покрывающей затраты на ее изготовление и реализацию.

В регистрах бухгалтерского учета как результат такой деятельности будет получаться убыток. Этот убыток подлежит отражению в том периоде, в каком была произведена продажа продукции с убытком.

В соответствии с пунктом 1 статьи 274 Налогового кодекса РФ, для целей налогообложения прибыли, налоговая база определяется как разница между суммой полученных в отчетном периоде доходов и произведенных в этом же периоде расходов.

В случаях, когда эта разница отрицательна, на основании пункта 8 статьи 274 Налогового кодекса РФ, налоговая база признается равной нулю, то есть отсутствует.

Образовавшийся убыток, учитывая нормы статьи 283 Налогового кодекса РФ, организация может относить на уменьшение налогооблагаемой базы в течение последующих 10 лет.

Может сложиться впечатление, что в данном случае, ситуация такая же, как, например, с реализацией прочего имущества организации. Бытует мнение, что если понесен убыток от продажи продукции, то это проблема организации и государство не должно вмешиваться в рыночные отношения хозяйствующих субъектов.

Однако, контролирующие органы (в лице налоговой инспекции, прежде всего) имеют право в такой ситуации проверить обоснованность применяемых цен.

Такая практика в полной мере согласуется с нормами пункта 2 статьи 40 Налогового кодекса РФ, где указано, что налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов наделены правом проверять правильность применения цен по сделкам:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых организацией по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В этой ситуации организации необходимо доказать, с учетом норм пунктов 4–11 статьи 40 Налогового кодекса РФ, что цена на ее продукцию не опускается более чем на 20% по сравнению с той, по которой такая продукция обычно продается. В этом случае проблем не возникнет, и полученный убыток будет отражен как в бухгалтерском учете, так и в налоговом учете, а организация сможет поправить финансовые бреши и продолжить свою деятельность.

Хотя, согласно пункту 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ, обязанность доказывать несоответствие примененной по сделке цене рыночной возлагается на налоговый орган, поскольку он должен вынести обоснованное решение о доначислении налогов и пени, исходя из рыночной цены на данный вид продукцию.

Однако на практике организации придется доказывать обоснованность в инспекции или, что нередко, в суде. И если организация не сможет убедить инспекцию или суд, что ее цены рыночные, тогда нужно быть готовым к тому, что придется дополнительно начислить налоги от реализации (налог на прибыль и налог на добавленную стоимость) от рыночной цены, определенной инспекцией либо самостоятельно.

В любом случае к подобной ситуации нужно быть готовым. В отдельных случаях, как вариант, будет выгодно самостоятельно исчислить налоги не от фактической цены реализации продукции, а от определенной в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса РФ рыночной.

Ниже более подробно рассмотрим оба этих варианта:

- цена, по которой организация реализовала свою продукцию, признана рыночной;
- цена, по которой реализована продукция, более чем на 20% ниже рыночной.



ПРИМЕР Организация реализовала партию продукции в количестве 1000 ед. по цене 590 руб. за ед., в том числе НДС – 90 руб.

Расходы на производство и реализацию единицы продукции составили 600 руб.

Реализация продукции в регистрах бухгалтерского учета была отражена проводками:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

590 000 руб. – отражена выручка от реализации продукции (590 руб. × 1000 ед.);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68 (76)

90 000 руб. – отражен налог на добавленную стоимость, подлежащий получению от покупателя (90 руб. × 1000 ед.);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 43

– 600 000 руб. – отражена себестоимость проданной продукции (600 руб. × 1000 ед.).

Выявление финансового результата будет отражено записью:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 90

– 100 000 руб. – отражен убыток от реализации продукции за отчетный период (590 000 руб. – 90 000 руб. – 600 000 руб.).

На основании пункта 18 ПБУ 18/02 от суммы полученного убытка должен быть начислен условный доход по налогу на прибыль в размере 24 000 руб. (100 000 руб. × 24%).

В регистрах бухгалтерского учета его следует отразить проводкой:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 99

– 24 000 руб. – начислен УДНП от суммы полученного убытка.

Предположим, что расходы на производство и реализацию продукции в налоговом учете такие же, как и по данным бухгалтерского учета и составляют 600 000 руб. В этом случае убыток для целей налогообложения прибыли составит те же самые 100 000 руб.

Учитывая положения пункта 11 ПБУ 18/02, убыток для целей налогообложения прибыли, в соответствии со статьей 283 НК РФ переносимый на следующие 10 лет, признается вычитаемой временной разницей, от которой начисляется отложенный налоговый актив.

Начисление отложенного налогового актива необходимо отразить следующей проводкой:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

– 24 000 руб. – начислен отложенный налоговый актив от суммы понесенного в налоговом учете убытка (100 000 руб. × 24%).

В другом варианте организация уверена, что примененные по данной сделке цены заведомо ниже рыночных и что при выездной проверке это будет выявлено проверяющими. Чтобы не терять пени, организация заранее определяет суммы налогов от рыночной цены проданной с убытком продукции.

8.2.1. Порядок отражения в учете реализации продукции с убытком и исчисления налогов от ее рыночной цены



ПРИМЕР Предприятие реализовало партию продукции в количестве 1000 ед. по цене 590 руб. за ед., в том числе НДС – 90 руб.

Расходы на производство и реализацию единицы продукции составили 600 руб.

Цена реализации аналогичной продукции в регионе составляет 826 руб. за ед., в том числе НДС – 126 руб.

Реализация продукции в регистрах бухгалтерского учета отражена проводками:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

590 000 руб.— отражена выручка от реализации продукции (590 руб. $\times$ 1000 ед.);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68 (76)

— 90 000 руб.— отражен налог на добавленную стоимость, подлежащий получению от покупателя (90 руб. $\times$ 1000 ед.);

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 43

— 600 000 руб.— отражена себестоимость проданной продукции (600 руб. $\times$ 1000 ед.).

Выявление финансового результата отражено записью:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 90

— 100 000 руб.— отражен убыток от реализации продукции за отчетный период (590 000 руб. — 90 000 руб. — 600 000 руб.).

На основании пункта 1 статьи 154 Налогового кодекса РФ, для определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость цена реализованной продукции определяется с учетом требований статьи 40 Налогового кодекса РФ.

Так как по условиям примера рыночная цена на данную продукцию составляет 826 руб. за ед., то НДС, подлежащий уплате в бюджет, должен быть начислен в сумме 126 000 руб. (826 руб. : 118% $\times$ 18% $\times$ 1000 ед.).

От покупателя продукции в составе выручки было получено 90 000 руб. налога. Остальные 36 000 руб. (126 000 руб. — 90 000 руб.) необходимо дополнительно начислить и выплатить из собственных средств. То есть организация понесет расходы, которые не признаются таковыми для целей налогообложения прибыли.

Дополнительное начисление налога на добавленную стоимость следует отразить записью:

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 68

— 36 000 руб.— доначислен налог на добавленную стоимость исходя из рыночной стоимости реализованной продукции.

На сумму этих расходов уменьшается финансовый результат организации в отчетном периоде. Это следует отразить проводкой:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91

— 36 000 руб.— отнесены на убытки понесенные организацией прочие расходы.

То есть, по окончании отчетного периода организация в регистрах бухгалтерского учета отразит убытки на сумму 136 000 руб. (100 000 руб. + 36 000 руб.).

На основании пункта 18 ПБУ 18/02 на суммы полученного убытка начисляется условный доход по налогу на прибыль в размере 32 640 руб. (136 000 руб. $\times$ 24%).

В регистрах бухгалтерского учета условный доход следует отразить проводкой:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 99

— 32 640 руб. — начислен УДНП от суммы полученного убытка.

На основании пункта 3 статьи 40 Налогового кодекса РФ, для целей налогообложения прибыли, доход от реализации продукции определяется исходя из ее цены, равной 700 руб. за ед.

Подлежащий отражению в регистрах налогового учета доход, составит 700 000 руб. (700 руб. $\times$ $\times$ 1000 ед.), то есть на 200 000 руб. больше (700 000 руб. – 500 000 руб.), по сравнению с данными бухгалтерского учета.

Предположим, что расходы на производство и реализацию продукции в налоговом учете и по данным бухгалтерского учета равны, то есть 600 000 руб.. В таком случае налогооблагаемая прибыль составит 100 000 руб.

Разница между прибылью по данным учета налогового учета и убытком по данным бухгалтерского учета составит 236 000 руб. (100 000 руб. + 136 000 руб.).

На основании пункта 4 ПБУ 18/02 она признается постоянной разницей, от которой, по п. 7 ПБУ 18/02, следует начислить постоянное налоговое обязательство в сумме 56 620 руб.

В регистрах бухгалтерского учета начисление ПНО будет отражено записью:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68

– 56 620 руб. -начислено постоянное налоговое обязательство от разницы между убытком в бухгалтерском учете и налогооблагаемой прибылью.

Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль приведены в таблице 1.

Таблица 1

Расчет налога на прибыль

Наименование операции	Оборот по дебету		Оборот по кредиту		Сальдо	
	счет	сумма	счет	сумма	дебет	кредит
Начислен условный доход по налогу на прибыль	99	32 640	–	–	32 640	–
Начислено постоянное налоговое обязательство	–	–	99	56 640	–	24 000

Расчет величины чистого убытка организации на конец года приведен в таблице 2.

Таблица 2

Расчет чистого убытка

Наименование операции	Оборот по дебету		Оборот по кредиту		Сальдо	
	счет	сумма	счет	сумма	дебет	кредит
Отражен убыток от реализации продукции	90	100 000	–	–	100 000	–
Отражен убыток от прочих расходов	77	36 000	–	–	136 000	–
Начислен условный доход по налогу на прибыль	–	–	68	32 640	103 360	–
Начислено постоянное налоговое обязательство	68	56 640	–	–	160 000	–

Часть отчета о прибылях и убытках отчетного периода будет выглядеть следующим образом.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ за 2007год

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	400 000	
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(500 000)	
Прибыль (убыток) от продажи	050	(100 000)	
Внереализационные расходы	130	(36 000)	
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	(136 000)	
Отложенные налоговые активы	141	—	
Отложенные налоговые обязательства	142	—	
Текущий налог на прибыль	150	(24 000)	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	(160 000)	
СПРАВОЧНО.	200	56 640	
Постоянные налоговые обязательства (активы)			

8.3. Реализация основных средств с убытком

В соответствии с пунктом 7 ПБУ 9/99 выручка от продажи основных средств является прочими доходами организации.

На основании пункта 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н, связанные с продажей основных средств (включая остаточную их стоимость) расходы, признаются прочими расходами организации.

В ситуации, когда сумма выручки от продажи основного средства меньше его остаточной стоимости вместе с расходами на продажу, тогда убыток от реализации относят на уменьшение финансового результата. Это отражается записью:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91

— отражены убытки от прочей деятельности организации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 249 Налогового кодекса РФ, выручка от реализации объекта основных средств (за вычетом налога на добавленную стоимость), для целей налогообложения прибыли, признается дохо-

дом от реализации того отчетного (налогового периода), в котором право собственности на объект перешло к покупателю.

Остаточная стоимость проданного объекта (по правилам налогового учета) и расходы по его продаже, в соответствии с пунктом 1 статьи 268 Налогового кодекса РФ признаются расходами на его реализацию.

В соответствии с пунктом 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ, полученный убыток, то есть превышение расходов над доходами включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, равными долями в течение срока, определяемого как разница между установленным для целей налогообложения прибыли сроком полезного использования этого объекта и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 40 Налогового кодекса РФ, доходом для целей налогообложения признается цена, согласованная сторонами договора. И эта цена признается рыночной, до тех пор, пока не доказано обратное.

На основании пункта 2 статьи 40 Налогового кодекса РФ налоговые органы только в четырех случаях обладают правом проверки правильности применения цены для целей контроля за полнотой исчисления налогов:

- 1) заключение договоров между взаимозависимыми лицами;
- 2) товарообменные (бартерные) операции;
- 3) внешнеторговые сделки;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых организацией по идентичным (однородным) товарам в пределах непродолжительного периода времени.

В ситуации, когда объект основных средств продается по цене заведомо ниже своей остаточной стоимости, у налоговой инспекции, может возникнуть вопрос о том, почему, организация так дешево продает принадлежащий ей объект? И нет ли здесь заведомого занижения цены с целью ухода от налогов?

Налоговой инспекцией необходимо будет доказать, что цена по конкретной сделке отличается более чем на 20% от той, по которой организация продает идентичные (или однородные) основные средства другим покупателям. В отличие от продажи покупных товаров или произведенной продукции, носящих постоянный характер, реализация бывших в эксплуатации объектов основных средств осуществляется нечасто. Поэтому, скорее всего инспекция не сможет найти пример того, что в течение непродолжительного периода времени организация продала точно такой же объект, но существенно дороже. А поскольку продается основное средство, уже бывшее в эксплуатации, найти еще два аналогичных объекта с той же датой приобретения, эксплуатировавшиеся в таком же режиме, проверяющим будет очень сложно.

Таким образом, практически любая цена, с которой согласны продавец и покупатель объекта основных средств, скорее всего должна быть признана рыночной.

8.3.1. Порядок отражения в учете убыточной реализации объекта основных средств



ПРИМЕР Организация в ноябре продает объект основных средств за 472 000 руб., в том числе НДС – 72 000 руб.

Объект был приобретен ровно три года назад за 3 540 000 руб., в том числе НДС – 540 000 руб.

При постановке на учет данному объекту установлен срок полезного использования 5 лет – включен в 3-ю амортизационную группу.

С месяца, следующего за вводом в эксплуатацию, и до месяца реализации объекта включительно в регистрах бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли по нему была начислена амортизация в сумме 1800 000 руб. (3 000 000 руб. : 60 мес. × 36 мес.), т.е. по 50 000 руб. в месяц.

Остаточная стоимость проданного объекта по данным бухгалтерского и налогового учета составит 1200 000 руб. (3 000 000 руб. – 1 800 000 руб.).

В регистрах бухгалтерского учета реализация объекта будет отражена записями за ноябрь:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91

– 236 000 руб. – отражена выручка, подлежащая получению от покупателя объекта основных средств;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 68

– 36 000 руб. – отражен НДС, подлежащий получению от покупателя в составе выручки;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 01

– 500 000 руб. – списана первоначальная стоимость реализованного объекта;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01

– 900 000 руб. – списана начисленная амортизация по реализованному объекту основных средств;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 01

– 600 000 руб. – списана остаточная стоимость реализованного объекта (1 500 000 руб. – 900 000 руб.).

Определение финансового результата от прочих операций за ноябрь будет отражено записью:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 91

– 400 000 руб. – выявлен убыток от осуществления прочих операций за ноябрь (236 000 руб. – 36 000 руб. – 600 000 руб.).

Доход от реализации объекта основных средств, для целей налогообложения прибыли, равняется сумме выручки, подлежащей получению от его покупателя. Отсюда необходимо вычесть сумму НДС, то есть 400 000 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 268 Налогового кодекса РФ, организация имеет право уменьшить сумму полученного дохода на остаточную стоимость проданного объекта, а также на величину других расходов, связанных с его реализацией, то есть на 1 800 000 руб.

То есть, в налоговом учете убыток от реализации основного средства будет также равен 800 000 руб.

Убыток от реализации основного средства, в соответствии с пунктом 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, равными долями, начиная с месяца, следующего за месяцем убыточной реализации, и заканчивается в месяц окончания установленного срока полезного использования включительно.

Иначе говоря, убыток от реализации, то есть оставшаяся несамортизированной стоимостью объекта за минусом полученной выручки, уменьшает налогооблагаемый доход в течение того же периода времени, в котором вся сумма амортизации признавалась бы расходом, если бы этот объект не продавался.

Амортизация в налоговом учете по данному объекту должна была начисляться, в случае если бы он не был продан, еще два года.

Таким образом, за период 24 месяца, начиная с января, полученный убыток по 33 334 руб. ежемесячно (800 000 руб. : 24 мес.) должен признаваться прочими расходами организации, уменьшающими ее налогооблагаемую прибыль.

От продажи объекта основных средств возник убыток в сумме 800 000 руб. по данным бухгалтерского и налогового учета.

Учитывая нормы пункта 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ, убыток от реализации объекта основных средств, будет погашаться равными долями, по 33 334 руб. ежемесячно, в течение 24 месяцев, с декабря текущего года.

Таким образом, на конец налогового периода убыток по данной операции в бухгалтерском учете составит 800 000 руб., а в налоговом учете – 766 666 руб. (800 000 руб. – 33 334 руб.).

От суммы полученного убытка по данным бухгалтерского учета необходимо начислять условный доход по налогу на прибыль в сумме 192 000 руб. (800 000 руб. × 24%). После этого необходимо отразить его записью:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 99

– 192 000 руб. – начислен условный доход по налогу на прибыль по итогам налогового периода.

Разница между бухгалтерским и налоговым убытком в размере 766 666 руб. от этой разницы следует начислить отложенный налоговый актив в сумме 184 000 руб. (766 666 руб. $\times$ 24%) и отразить его проводкой:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

– 184 000 руб. – начислен отложенный налоговый актив от суммы убытка, подлежащего отнесению на расходы в следующие годы.

Образовавшийся по окончании года убыток для целей налогообложения прибыли в размере 33 334 руб. организация, в соответствии со статьей 283 Налогового кодекса РФ, вправе отнести на уменьшение налогооблагаемой базы в течение последующих 10 лет.

От этого убытка должен быть начислен отложенный налоговый актив в сумме 8000 руб. (33 334 руб. $\times$ 24%), который отражается записью:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

– 8 000 руб. – отражен отложенный налоговый актив от суммы убытка, который будет погашен в следующие 10 лет.

Соответствующая часть Отчета о прибылях и убытках за год будет выглядеть следующим образом:

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ за 200_ год

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Прочие операционные доходы	090	400 000	
Прочие операционные расходы	100	(1200 000)	
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	(800 000)	
Отложенные налоговые активы	141	132 000	
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	–	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	(608 000)	

Соответствующая часть листа 02 Декларации по налогу на прибыль будет выглядеть следующим образом:

РАСЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Лист 02 (руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Доходы от реализации (строка 040 Приложения №1 к Листу 02)	010	400 000
Внереализационные доходы (строка 100 Приложения №1 к Листу 02)	020	
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 Приложения №2 к Листу 02)	030	1 233 334
Внереализационные расходы (сумма строк 200 и 300 Приложения №2 к Листу 02)	040	–
Убытки, отраженные в Приложении № 3 к Листу 02 (строка 290 Приложения №3 к Листу 02)	050	800 000

1	2	3
Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 – строка 030 – строка 040 + строка 050)	060	33 334
Налоговая база для исчисления налога: (строка 100 – строка 110) + строка 100 Листов 05 + строка 530 Листа 06)	140	–

Соответствующая часть приложения № 2 к листу 02 будет выглядеть.:

Приложение №2 к Листу 02

**РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ
ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ И УБЫТКИ,
ПРИРАВНИВАЕМЫЕ К ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫМ РАСХОДАМ**

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Расходы по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (строка 280 Приложения №3 к Листу 02)	080	1 200 000
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	133 334
Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + сумма строк с 050 по 100)	110	1 233 334

Соответствующая часть приложения № 3 к листу 02 будет выглядеть так:

Приложение №3 к Листу 02

Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268, 275.1, 276, 279, 323 и пункта 21 статьи 346.38 Налогового кодекса РФ (за исключением отраженных в Листе 05)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Количество сделок по реализации амортизируемого имущества – всего,	010	1
в том числе убыточных	020	1
Выручка от реализации амортизируемого имущества	030	400 000
Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией	040	1 200 000
Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета сделок, по которым получена прибыль)	060	800 000
Итого выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (сумма строк 030, 070, 100, 110, 180, 210, 240 Приложения №3 к Листу 02 отражается по строке 030 Приложения №1 к Листу 02)	270	400 000
Итого расходы по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (сумма строк 040, 080, 120, 130, 190, 220, 250 Приложения №3 к Листу 02 отражается по строке 080 Приложения №2 к Листу 02)	280	1 200 000
Убытки по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (сумма строк 060, 090, 150, 160, 200, 230, 260 Приложения №3 к Листу 02 отражается по строке 050 Листа 02)	290	800 000

Остаток убытка, в сумме 3766 666 руб. в течение следующих двадцати трех месяцев, поскольку таков оставшийся срок полезного использования проданного основного средства, будут признаваться прочими расходами организации, и он будет уменьшать сумму получаемого в этом периоде дохода.

Признание их расходами, причем только для целей налогового учета, повлечет за собой уменьшение вычитаемой временной разницы. Кроме того, еще и погашение начисленного в текущем году отложенного налогового актива.

Погашение отложенного налогового актива в регистрах бухгалтерского учета будет отражено записями:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 09

– 184 000 руб. – погашен начисленный в предыдущем году отложенный налоговый актив в связи с уменьшением вычитаемой временной разницы (отнесением полученного убытка от реализации основных средств на прочие расходы).

Убыток истекшего года в сумме 33 334 руб., от суммы которого был начислен отложенный налоговый актив в размере 8000 руб., признанный для целей налогообложения, в соответствии со статьей 283 Налогового кодекса РФ, уменьшает налогооблагаемую прибыль последующих десяти лет.

Уменьшение начисленного отложенного налогового актива по этой операции отражаться записями:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 09

– 8 000 руб. – погашен начисленный ранее отложенный актив в связи с уменьшением налогооблагаемой прибыли на сумму убытка прошлых лет.

Не исключен вариант, при котором срок полезного использования проданного объекта, для целей налогообложения прибыли, на дату реализации уже истек. В этом случае возникший убыток перенести равными частями нельзя, в соответствии с пунктом 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ на оставшийся срок его полезного использования. Это означает, что он будет признан в том периоде, в котором объект был продан.

Но, если срок полезного использования закончился, откуда взялся убыток?

Нередко после окончания срока полезного использования реализация дает прибыль, так как вся стоимость объекта перенесена на затраты и в налоговом учете он числится с нулевой остаточной стоимостью.

Однако согласно пункту 10 статьи 259 Налогового кодекса РФ, организация вправе производить начисление амортизации по нормам ниже установленных.

Также, на основании пункта 9 статьи 259 НК РФ для дорогих легковых автомобилей, стоимостью свыше 300 000 руб., а также пассажирских микроавтобусов, стоимостью свыше 400 000 руб., установленная норма амортизации с коэффициентом 0,5.

При этом об увеличении срока полезного использования ничего не сказано. А это означает, что и по окончании срока полезного использования по нему следует начислять амортизацию.

Кроме того, пунктом 2 статьи 259 Налогового кодекса РФ установлено, что начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта.

То есть, возможна ситуация, когда срок полезного использования объекта истек, а остаточная стоимость объекта, для целей налогообложения прибыли не равна нулю. Если объект продолжает эксплуатироваться, то по нему продолжает начисляться амортизация, которая признается расходами для целей налогообложения прибыли, в соответствии с пунктом 2 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

Возможна и другая ситуация. В частности, когда вся первоначальная стоимость объекта посредством начисления амортизации перенесена на расходы, а срок полезного использования еще не закончился. Исходя из норм пункта 7 статьи 259 Налогового кодекса РФ, для основных средств, эксплуатируемых в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности организация может увеличить установленную норму амортизации без уменьшения срока полезного использования, но не более, чем в два раза. Тогда результат от продажи объекта основного средства в налоговом учете будет – прибыль.

8.3.2. Порядок отражения в учете реализации объекта основных средств с пониженной нормой амортизации



ПРИМЕР Организация в январе приобрела автомобиль (объем двигателя – 3,0 л, мощность – 168 л.с.) за 1416 000 руб., в том числе НДС – 216 000 руб.

Через четыре года автомобиль продан за 472 000 руб., в том числе НДС – 72 000 руб.

В соответствии с Классификацией основных средств автомобиль данного типа (код ОКОФ 15 3410010) включается в третью амортизационную группу со сроком полезного использования свыше 3-х лет и до 5-ти лет включительно.

Комиссия по основным средствам организации установила для этого автомобиля срок полезного использования 4 года (48 месяцев).

В регистрах бухгалтерского учета амортизация ежемесячно будет начисляться в сумме 25 000 руб. (1200 000 руб. : 4 года : 12 мес.) и отражаться записями:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 02

– 25 000 руб. начислена амортизация по основному средству (автомобиль)

Учитывая тот факт, что для данного автомобиля установлен коэффициент 0,5 к норме амортизации, при линейном методе она составит 1,04% ($1 : 48 \text{ мес.} \times 0,5 \times 100\%$).

Таким образом, сумма амортизации в налоговом учете, составит 12 480 руб. (1200 000 руб. $\times$ 1,04%) в месяц.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 18/02, от разницы в начислении амортизации, ежемесячно следует начислять отложенный налоговый актив в сумме 3 000 руб. (12 500 руб. $\times$ 24%), Это должно быть отражено проводками:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

– 1500 руб. – начислен отложенный налоговый актив от вычитаемой временной разницы

К моменту реализации амортизация в бухгалтерском учете будет начислена в размере 1200 000 руб. (25 000 руб. $\times$ 48 мес.), для целей налогового учета – в размере 600 000 руб. (12500 руб. $\times$ 48 мес.).

Таким образом, вся первоначальная стоимость автомобиля в бухгалтерском учете перенесена на затраты., а в налоговом учете – остаточная его стоимость будет составлять 600 000 руб.

Реализация автомобиля в регистрах бухгалтерского учета отражена записями:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91

– 472 000 руб. – начислена выручка, подлежащая получению от покупателя автомобиля;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 68 (76)

– 72 000 руб. – начислен НДС, подлежащий получению от покупателя;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 01

– 1200 000 руб. – списана первоначальная стоимость проданного автомобиля;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01

– 654 900 руб. – списана амортизация по проданному автомобилю;

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 01

– 1200 000 руб. – списана остаточная стоимость проданного автомобиля.

Финансовый результат от прочих операций за декабрь отражен проводкой:

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 99

– 400 000 руб. – отражена прибыль от прочей реализации за декабрь (472 000 руб. – 72 000 руб.).

Доход от реализации для целей налогообложения прибыли, в бухгалтерском учете, составит 400 000 руб.

Расходы по реализации автомобиля, (его остаточная стоимость) по данным налогового учета, будут составлять 600 000 руб.

В результате образуется убыток в сумме 200 000 руб. (400 000 руб. – 600 000 руб.).

В соответствии с пунктом 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ, убыток, полученный от реализации основного средства, необходимо разделить на оставшееся число месяцев его полезного использования. Хотя срок полезного использования проданного автомобиля в налоговом учете на дату реализации истек.

Убыток от реализации объекта основных средств с истекшим сроком полезного использования подлежит отнесению в этом же периоде на расходы в полном размере.

В налоговом учете убыток составит 200 000 руб.

Исходя из норм пункта 18 ПБУ 18/02, от суммы полученной прибыли по данным бухгалтерского учета организация обязана начислить условный расход по налогу на прибыль в сумме 96 000 руб. (400 000 руб. × 24%) и отразить его записью:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68

– 96 000 руб. – начислен условный расход по налогу на прибыль по итогам года.

Как уже отмечалось выше, в налоговом учете убыток составил 100 000 руб.

Данная разница образовалась в связи с тем, что в налоговом учете по данному объекту амортизация ежемесячно начислялась на 12 500 руб. (25 000 руб. – 12 500 руб.) меньше, по сравнению с регистрами бухгалтерского учета, и от нее начислялся отложенный налоговый актив. Сумма отложенного налогового актива за период эксплуатации автомобиля составила 144 000 руб. (12 500 руб. × 24% × 48 мес.).

Погашение актива в связи с реализацией объекта следует отражать проводкой:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 09

– 144 000 руб. – погашен начисленный ранее отложенный налоговый актив в связи с реализацией основного средства.

Помимо этого, полученный в налоговом учете убыток, в соответствии со статьей 283 Налогового кодекса РФ, может быть отнесен на уменьшение налогооблагаемой прибыли в течение последующих 10 лет.

Согласно пункту 11 ПБУ 18/02, убыток для целей налогообложения прибыли представляет собой вычитаемую временную разницу и приводит, на основании пункта 14 ПБУ 18/02 к начислению отложенного налогового актива в сумме 48 000 руб. (200 000 руб. × 24%).

Отложенный налоговый актив в регистрах бухгалтерского учета отражается проводкой:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

– 48 000 руб. – начислен отложенный налоговый актив от убытка для целей налогообложения прибыли, подлежащего погашению в последующие 10 лет.

Соответствующая часть Отчета о прибылях и убытках за год будет иметь такой вид:

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ за 200_ год

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть)

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Прочие операционные доходы	090	400 000	
Прочие операционные расходы	100		
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	400 000	
Отложенные налоговые активы	141	(92 000)	
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	—	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	304 000	

Лист 02 Декларации по налогу на прибыль будет иметь вид.

РАСЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Лист 02 (руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Доходы от реализации (строка 040 Приложения №1 к Листу 02)	010	400 000
Внереализационные доходы (строка 100 Приложения №1 к Листу 02)	020	
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 110 Приложения №2 к Листу 02)	030	800 000
Убытки, отраженные в Приложении №3 к Листу 02 (строка 290 Приложения №3 к Листу 02)	050	200 000
Итого прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 – строка 030 – строка 040 + строка 050)	060	200 000
Налоговая база (строка 060 – строка 070 – строка 080 – строка 090)	100	—

Приложение № 2 к листу 02 будет иметь вид.

Приложение № 2 к Листу 02

**РАСХОДЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРОИЗВОДСТВОМ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ
ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫЕ РАСХОДЫ И УБЫТКИ,
ПРИРАВНИВАЕМЫЕ К ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫМ РАСХОДАМ**

Показатели	Код строки	Сумма
1	2	3
Расходы по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (строка 280 Приложения №3 к Листу 02)	080	— 600 000
Сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, относящаяся к расходам текущего отчетного (налогового) периода	100	200 000
Итого признанных расходов (сумма строк с 010 по 040 + сумма строк с 050 по 100)	110	800 000

Фрагмент приложения № 3 к листу 02 будет иметь вид

Приложение N 3 к Листу 02

Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268, 275.1, 276, 279, 323 и пункта 21 статьи 346.38 НК (за исключением отраженных в Листе 05)

(руб.)

Показатели	Код строки	Сумма
Количество сделок по реализации амортизируемого имущества – всего,	010	1
в том числе убыточных	020	1
Выручка от реализации амортизируемого имущества	030	400 000
Остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его реализацией	040	600 000
Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета сделок, по которым получена прибыль)	060	200 000
Итого выручка от реализации по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (сумма строк 030, 070, 100, 110, 180, 210, 240 Приложения №3 к Листу 02 отражается по строке 030 Приложения №1 к Листу 02)	270	400 000
Итого расходы по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (сумма строк 040, 080, 120, 130, 190, 220, 250 Приложения №3 к Листу 02 отражается по строке 080 Приложения №2 к Листу 02)	280	600 000
Убытки по операциям, отраженным в Приложении №3 к Листу 02 (сумма строк 060, 090, 150, 160, 230, 260 Приложения №3 к Листу 02 отражается по строке 050 Листа 02)	290	200 000

8.4. Порядок отражения в отчетности прибылей (убытков) прошлых лет, возникающих в связи с представлением уточняющих первичных документов

Нередко можно встретить случаи, когда в бухгалтерию поступают документы, уточняющие информацию, сохранившуюся в ранее сданных документах.

В данном случае речи об ошибках, допущенных бухгалтерией, не идет, так как ранее сданные документы были подписаны лицами, отвечающими за исполнение совершенной операции. Из этого следует, что сотрудники бухгалтерии верно отразили в регистрах бухгалтерского учета, в том числе для целей налогообложения, произведенную операцию.

Отражение вновь поступивших документов в регистрах бухгалтерского учета не является и исправлением ошибок, допущенных в истекшем периоде, так как операция была отражена, на основании имеющихся на тот момент документов, верно.

При поступлении таких документов возможна ситуация, когда спустя довольно длительное время после отражения операции бухгалтерия получает документы, уменьшающие сумму полученного ранее дохода или же произведенного расхода.

Такие ситуации уже практически стали нормой для строительных организаций, у которых заказчик (инвестор) через год или даже больше снимает с объема выполненных строительно-монтажных работ определенную сумму. Это может происходить из-за того, что в предъявленной ему смете на выполнение работ заказчик (инвестор) обнаружил завышенные коэффициенты, либо другие основания. После этого заказчик снимает с общего объема выполненных работ некоторую сумму, тем самым уменьшая доходы подрядчика. Когда работы выполнялись субпод-

рядной организацией, у генерального подрядчика на одну и ту же величину уменьшается и сумма полученных доходов, и произведенные расходы. Результат его от сдачи строительно-монтажных работ в бухгалтерском учете, равно как и для целей налогообложения прибыли не изменяется.

Если говорить о субподрядчике, то у него уменьшается сумма дохода от сдачи строительно-монтажных работ. А так как затраты на их производство остались прежними (количество произведенных работ в физическом выражении осталось тем же, уменьшилась только их договорная стоимость), то уменьшается полученная ранее прибыль. И у субподрядчика, так как уменьшается полученный ранее доход, могут возникнуть убытки прошлых лет.

А у генерального подрядчика, поскольку уменьшается как полученный ранее доход, так и произведенные расходы, могут возникнуть как убытки, так и прибыль прошлых лет, выявленные в отчетном году.

Поскольку изменяется сумма реализованных строительно-монтажных работ (а у генподрядчика, помимо этого и сумма принятых строительно-монтажных работ), то подлежит изменению и величина налога на добавленную стоимость, которая подлежит перечислению в бюджет (а у генерального подрядчика — и принятая к вычету сумма).

Как быть в такой ситуации? Необходимо ли подавать уточненные декларации за истекший период? По мнению налоговых органов — в обязательном порядке.

Однако, в данном вопросе необходимо учитывать еще и то, что изменяется налогооблагаемая база не того налогового периода, в котором генеральным подрядчиком (а после него заказчиком) были приняты завышенные объемы строительно-монтажных работ. В реальности изменяется налоговая база периода, в котором заказчик увидел, что какие-то позиции в смете завышены, и обоснованно требует вернуть излишне уплаченные средства.



ПРИМЕР Строительная организация А заключила договор субподряда на выполнение работ с фирмой Б. В свою очередь Б, выполняет работы по строительству объекта для заказчика компании В.

В 2003–2004 гг. генеральный подрядчик принял у субподрядчика строительно-монтажные работы на сумму 12 000 000 руб., в том числе НДС — 1830 000 руб., которые в этом же периоде были переданы заказчику.

В 2005 г. заказчиком было выявлено завышение сметной стоимости выполненных работ на 300 000 руб.

Эта сумма была снята с объема строительно-монтажных работ, принятых компанией В.

Передача генеральному подрядчику выполненных строительно-монтажных работ в учете организации А была отражена записями:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90

— 12 000 000 руб. — отражена передача фирме Б выполненных СМР;

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 68 (76)

— 1830 000 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая получению от генподрядчика в составе выручки (12 000 000 руб. : 118% × 18%).

Переданные генеральному подрядчику вместе с актами приема передачи работ (КС-2) и справками о стоимости работ (КС-3) счета-фактуры были зарегистрированы в книге продаж.

Принятые от субподрядчика работы в учете фирмы Б были отражены проводками:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 60

— 10 170 000 руб. — приняты работы, выполненные компанией А;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

— 1830 000 руб. — отражен НДС по принятым от субподрядчика работам.

По мере оплаты субподрядчику стоимости выполненных им работ НДС подлежит принятию к вычету. Это отражается проводкой:

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 19

— 1 830 000 руб. — принят к вычету НДС по принятым и оплаченным СМР.

Передача заказчику выполненных субподрядчиком работ в учете фирме Б была отражена проводкой:

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 20

– 10170 000 руб. – переданы заказчику выполненные субподрядчиком строительно-монтажные работы.

В учете у заказчика (инвестора) принятие СМР отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 12 000 000 руб. – приняты от генподрядчика работы по строительству объекта;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 1 830 000 руб. – отражен НДС по принятым СМР.

В 2005 г. заказчик выявил завышение сметной стоимости принятых им от генерального подрядчика работ, выполненных фирмой А на 300 000 руб.

Чаще всего снятие завышения сметной стоимости производится вследствие методологических расхождений по применению тех либо иных повышающих коэффициентов в процессе определения сметной стоимости строительно-монтажных работ между специалистами заказчика и субподрядчика.

Если заказчиком будет доказано, что какой-то коэффициент был применен необоснованно, то снятию подлежит не весь объем (стоимость) выполненных работ, выполненный, например, в марте 2004 г. или в ноябре 2003 г., а уменьшается сметная стоимость соответствующей операции (монтажа металлоконструкций или покраски стен) за весь период строительства.

Тогда же уточняется (в сторону уменьшения) стоимость всего объекта строительства.

Одновременно с уменьшением общей стоимости строительства должна быть изменена, в сторону уменьшения и сумма налога на добавленную стоимость.

Процедура уменьшения стоимости принятых строительно-монтажных работ в учете фирмы В будет отражена проводками:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 08

– 300 000 руб. – уменьшена сметная стоимость принятых от фирмы Б строительно-монтажных работ;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 19

– 54 000 руб. – уменьшена сумма НДС по принятым от генподрядчика работам (300 000 руб. × 18%).

У фирмы Б уменьшение стоимости переданных заказчику работ следует отразить записями:

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 62

– 300 000 руб. – уменьшена сметная стоимость переданных заказчику СМР, принятых последним в прошлые годы;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 62

– 54 000 руб. – уменьшена сумма НДС от сдачи работ заказчику.

В книге продаж за тот период, в котором произошло снятие, фирма Б на основании бухгалтерской справки делает сторнирующую запись. Это ведет к уменьшению суммы налога, подлежащей перечислению в бюджет.

Генеральный подрядчик в этой ситуации является передаточным звеном от субподрядчика к заказчику и не должен отвечать за чужие действия. При снятии объема с него, эту же сумму он снимает и у фирмы А.

Снятие объема работ у субподрядчика отражается проводками:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 91

– 300 000 руб. – отражено уменьшение стоимости работ, принятых от субподрядчика в прошлые годы;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 19

– 54 000 руб. – уменьшена сумма НДС по сданным СМР.

На основании бухгалтерской справки фирма Б делает сторнирующую запись в книге покупок за этот же период, что приводит к уменьшению суммы налога, принимаемого к вычету.

Таким образом, для фирмы Б, уменьшение сметной стоимости выполненных субподрядчиком строительно-монтажных работ не приводит к налоговым последствиям. На 300 000 руб. возросли убытки прошлых лет. На такую же сумму отражены и доходы.

На 54 000 руб. уменьшена сумма начисленного НДС, и на такую же сумму уменьшена величина НДС, принятого к вычету.

У фирмы А, субподрядчика, уменьшение сметной стоимости выполненных им строительно-монтажных работ отражается проводками:

ДЕБЕТ 91 КРЕДИТ 62

– 300 000 руб. – уменьшена стоимость СМР, выполненных в прошлые годы;

ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 62

– 54 000 руб. – уменьшена сумма НДС по сданным СМР.

На основании бухгалтерской справки в книге продаж делается сторнировочная запись.

8.5. Специальные виды убытков

Налоговый кодекс РФ установил особенности переноса убытков на будущее в отношении убытков от реализации ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок, продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств, амортизируемого имущества, уступки права требования долга.

8.5.1. Убытки обслуживающих производств и хозяйств

В соответствии со статьей 275.1 Налогового кодекса РФ, обслуживающими производствами считаются подсобные хозяйства и коммунальные объекты, числящиеся на балансе предприятия: гостиницы для размещения делегаций и командированных, общежития, бассейны, гаражи и т.д. Кроме того, это и объекты социально-культурной сферы: профилактории, базы отдыха, детские сады и т. п. Сюда же включают также спортивные объекты: треки, оздоровительные центры, теннисные корты и т. д. То есть речь идет об обособленных подразделениях организации, которые созданы не для получения дохода, а для удовлетворения социальных нужд работников организации.

Налоговый кодекс требует, чтобы налоговая база по всем этим объектам определялась отдельно от налоговой базы по остальным видам деятельности. Но финансовый результат по объектам обслуживающих производств, определяется совокупно, а не по каждому отдельно. Такие разъяснения были в отмененных Методических рекомендациях по применению главы 25 Налогового кодекса РФ. Впрочем, и сейчас позиция чиновников по данному вопросу не изменилась (письмо Минфина России от 26 октября 2004 г. № 03-03-01-04/1/83). Скажем, у вас на балансе числятся детский сад и бассейн. Предположим, в отчетном периоде от деятельности детского сада получен убыток, а бассейн принес прибыль. В этом случае, как подчеркивают налоговики, вы вправе на сумму убытка, полученного детским садом, уменьшить прибыль, полученную от бассейна.

Предположим, от деятельности всех ваших обслуживающих производств был получен убыток. Можно ли уменьшить на его сумму доходы, полученные организацией от реализации продукции (работ, услуг)? Для этого условия деятельности обслуживающих производств надо сравнить с условиями, в которых работают специализированные организации. Сравнить нужно каждую оказываемую услугу. Если по каким-то причинам провести сравнение невозможно или условия существенно отличаются, то полученный убыток списывается в течение десяти лет. Причем погасить этот убыток можно лишь за счет прибыли, полученной от обслуживающих производств.



ПРИМЕР На балансе организации находится теннисный корт, сауна и детский сад.

В учетной политике организации записано, что финансовый результат от деятельности обслуживающих производств определяется сразу по всем объектам.

В 2007 году теннисный корт принес прибыль 30 000 руб., а сауна – 80 000 руб. От деятельности детского сада был получен убыток в размере 150 000 руб. Таким образом, в 2007 году от деятельности обслуживающих производств получен убыток 40 000 руб. ($30\,000 + 80\,000 - 150\,000$). Предположим, что стоимость услуг по содержанию детей в детском саду намного ниже, чем в соответствующих муниципальных учреждениях. То есть полученный убыток будет уменьшать только прибыль, полученную от обслуживающих производств в последующие 10 лет.

При выполнении условий, предусмотренных статьей 275.1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик, у которого есть объекты обслуживающих производств и хозяйств, имеет право в случае получения убытка его подразделением уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму полученного убытка (постановление ФАС Уральского округа от 9 марта 2006 г. № Ф09-1203/06-С7).

Согласно пункту 13 статьи 270 Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275.1 Налогового кодекса РФ.

В силу статьи 275.1 Налогового кодекса РФ в случае, если обособленным подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием обслуживающих объектов, то такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении условий, предусмотренных в названной статье.

Налогоплательщик, определяя налогооблагаемую базу в порядке, установленном статьей 275.1 Налогового кодекса РФ, к убыткам может отнести только те убытки деятельности обслуживающих объектов, которые отвечают требованиям, определенным в данной статье.

Поскольку выполнение указанных в статье 275.1 Налогового кодекса РФ условий напрямую связано с правильностью определения налогоплательщиком налоговой базы, суд при разрешении спора должен исходить не из формальных оснований, предусмотренных частью 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ, а из того, имел ли налогоплательщик право на применение порядка, установленного вышеуказанной нормой права.

Судом установлено, что стоимость услуг, оказываемых обществом, не превышает стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями.

Таким образом, налогоплательщик выполнил условия, определенные статьей 275.1 Налогового кодекса РФ, в связи с чем, вывод суда о правомерности уменьшения им налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытков, полученных от деятельности обслуживающих производств и хозяйств, является верным.

В случае если налогоплательщиком не представлены документы, подтверждающие выполнение условий установленных статьей 275.1 Налогового кодекса РФ, то налогоплательщик не вправе учитывать убыток, полученный при осуществлении деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12 января 2006 г. № А33-8409/05-Ф02-6760/05-С1). Вот как рассуждали судьи. В соответствии со статьей 283 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, понесшие убыток, исчисленный в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). При этом определение налоговой базы текущего налогового периода производится с учетом особенностей, предусмотренных в том числе, данной статьей, а также статьей 275.1 Налогового кодекса РФ.

Согласно статье 275.1 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. В случае если обособленным подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в настоящей статье объектов, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

- если стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием указанных в настоящей статье объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

- если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

- если условия оказания услуг налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то налогоплательщик вправе перенести полученный убыток на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

В силу статей 23, 252, 313 Налогового кодекса РФ, содержащих общие требования о необходимости ведения налогоплательщиком налогового учета и предусматривающих обязанность самостоятельного исчисления налогоплательщиком налога, на момент представления налоговой декларации налогоплательщик обязан был располагать документами, подтверждающими соблюдение им условий, предусмотренных налоговым законодательством, для отражения в налоговой декларации определенных данных.

Обязанность доказывания соблюдения условий, установленных статьей 275.1 Налогового кодекса РФ, возложена на налогоплательщика.

В материалах дела отсутствуют документы, подтверждающие определение налогоплательщиком налоговой базы по деятельности обслуживающих производств и хозяйств отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. В связи с чем, суд пришел к обоснованному выводу о несоблюдении налогоплательщиком установленных статьей 275.1 Налогового кодекса РФ условий для признания в целях налогообложения убытка от указанных видов деятельности.

Все, что было сказано об обслуживающих производствах, не относится лишь к градообразующим организациям. В соответствии с пунктом 1 статьи 169 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» это предприятия, работники которых вместе со своими семьями составляют не менее половины численности города (поселка и т.п.), в котором находится данная организация.

К такому же выводу приходят и арбитражные суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Уральского округа от 12 апреля 2006 г. № Ф09-2609/06-С7. Согласно статье 275.1 Налогового кодекса РФ, убыток признается для целей налогообложения, если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Согласно абзацу десятому статьи 275.1 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики, которые являются градообразующими организациями в соответствии с законодательством Российской Федерации, вправе принять для целей налогообложения, фактически осуществленные расходы на содержание объектов, названных в статье 275.1 Налогового кодекса РФ, в пределах нормативов на содержание аналогичных хозяйств, производств и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту нахождения налогоплательщика. Этой же статьей предусмотрен порядок определения расходов в целях налогообложения в случае отсутствия утвержденных местными органами самоуправления нормативов.

Таким образом, суд обоснованно указал на то, что налогоплательщик является градообразующей организацией и имеет право при исчислении налога на прибыль принимать для целей налогообложения, фактически осуществленные расходы на содержание объектов жилищного, жилищно-коммунального хозяйства и объектов социально-культурной сферы. Доказательств превышения налогоплательщиком нормативов на содержание обслуживающих производств и хозяйств, утвержденных органами местного самоуправления, налоговым органом в материалы дела не представлено. Как уже отмечалось, порядок налогового учета убытков, полученных при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяется статьей 275.1 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с данной статьей, такими объектами являются:

- подсобное хозяйство;
- объекты жилищно-коммунального хозяйства;
- объекты социально-культурной сферы;
- учебно-курсовые комбинаты;
- иные аналогичные хозяйства, производства и службы, реализующие товары, работы, услуги как своим работникам, так и сторонним лицам.

Налоговая база по деятельности обслуживающих производств и хозяйств должна определяться отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

В случае если же в результате деятельности обслуживающих производств и хозяйств был получен убыток, то данный убыток признается для целей налогообложения при одновременном соблюдении условий, установленных в абзаце 6–8 статьи 275.1 Налогового кодекса РФ.

В ситуации, когда хотя бы одно из этих условий не выполняется, убыток, полученный от указанной деятельности, организация имеет право переносить на срок, не превышающий десяти лет, а также направить на его погашение только ту прибыль, которая получена по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств. Такой порядок определен абзацем 9 статьи 275.1 Налогового кодекса РФ.



ПРИМЕР *За 2007 г. организация получила выручку от реализации продукции в размере 1 000 000 руб. Расходы от реализации составили 800 000 руб.*

На балансе организации числится подразделение (база отдыха), оказывающее услуги своим работникам и сторонним лицам. Условия оказания услуг базой отдыха, а также стоимость услуг и расходы на ее содержание соответствуют условиям, расходам и стоимости услуг, оказываемым аналогичными организациями, как того требуют нормы абзацев 6, 7 статьи 275.1 Налогового кодекса РФ.

За 2007 г. данная база отдыха получила выручку в размере 140 000 руб. Расходы, связанные с реализацией услуг подразделения, составили 200 000 руб.

На основании статьи 275.1 Налогового кодекса РФ организация обязана отдельно определять налоговую базу по деятельности данного объекта.

Прибыль организации от реализации продукции за 2006 г. составила 200 000 руб. (1 000 000 руб. – 800 000 руб.). В то же время, от деятельности базы отдыха получен убыток в размере 60 000 руб. (140 000 руб. – 200 000 руб.).

Учитывая то, что условия оказания услуг базой отдыха, а также стоимость услуг и расходы на ее содержание соответствуют условиям, расходам и стоимости услуг, оказываемых специализированными организациями (аналогичными базами отдыха) (абз. 6, 7 ст. 275.1 НК РФ), на погашение убытка, полученного от деятельности базы отдыха, может быть направлена прибыль от основной деятельности. Таким образом, итоговая налоговая база за 2006 г. составит 140 000 руб. (200 000 руб. – 60 000 руб.).

Если же расходы, связанные с оказанием услуг базой отдыха организации, превышают расходы аналогичных баз отдыха, то убыток, полученный от деятельности базы отдыха, не уменьшает налогооблагаемую прибыль за 2007 г. Он переносится на 2008 г. и последующие годы. При этом на погашение этого убытка может быть направлена только прибыль от деятельности базы отдыха, полученная в 2008 – 2017 гг.

8.5.2. Убытки по операциям с ценными бумагами

Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами установлены статьей 280 Налогового кодекса РФ. В соответствии с пунктом 8 статьи 280 Налогового кодекса РФ налогоплательщики – непрофессиональные участники рынка ценных бумаг определять налоговую базу по операциям с ценными бумагами отдельно от налоговой базы по другим операциям. Кроме того, в рамках операций с ценными бумагами как непрофессиональные, так и профессиональные участники рынка ценных бумаг (кроме дилеров) определяют отдельно налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ).

Исключение сделано только для профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность.

При этом профессиональные участники — не дилеры — должны учитывать то, что виды ценных бумаг, по операциям с которыми при формировании налоговой базы в доходы и расходы будут включаться иные доходы и расходы организации, налогоплательщик выбирает сам. Выбранный порядок необходимо закрепить в учетной политике, как того требует абзац 2, 3 пункта 8 статьи 280 Налогового кодекса РФ.

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг определяются в соответствии с пунктом 2 статьи 280 Налогового кодекса РФ исходя из:

- цены их реализации или иного выбытия (в том числе погашения);
- процентного (купонного) дохода, выплачиваемого при реализации (ином выбытии) некоторых долговых ценных бумаг независимо от того, кто их уплачивает — покупатель по сделке или эмитент этой ценной бумаги (векселедатель). Важным условием является правило, что этот доход ранее не учитывался при налогообложении.

Перечень прямых расходов, вычитаемых из доходов по соответствующей категории ценных бумаг, установлен пунктом 2 статьи 280 Налогового кодекса РФ. Он включает в себя:

- цену приобретения ценной бумаги;
- другие прямые расходы по приобретению (вознаграждения брокерам, биржам, регистраторам, депозитариам и тому подобные);
- накопленный процентный (купонный) доход, уплаченный налогоплательщиком при покупке ценной бумаги, если ранее такой доход не вычитался из налоговой базы;
- расходы по реализации ценных бумаг (вознаграждения брокерам, биржам и тому подобные).

В этом случае в расход при реализации ценных бумаг не включаются суммы накопленного (купонного) дохода, которые ранее были учтены при налогообложении.

Если инвестиционный пай не обращается на организованном рынке, при выбытии инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда, рыночной ценой должна признаваться расчетная стоимость инвестиционного пая, определяемая в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об инвестиционных фондах.

При списании стоимости выбывших ценных бумаг применяются следующие методы:

- по стоимости первых во времени приобретателей (ФИФО);
- по стоимости единицы.

Метод стоимости единицы, обычно, невозможно применить к эмиссионным ценным бумагам (акции, облигации, опционы), также как к инвестиционным паям паевых фондов. В этом случае следует использовать метод ФИФО.

В бухгалтерском учете организация имеет право относить свои доходы к выручке от обычной деятельности или к прочим доходам. В налоговом учете эти доходы всегда должны включаться в состав выручки от реализации.

Ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг

Ценные бумаги можно считать обращающимися на организованном рынке ценных бумаг при одновременном выполнении следующих трех условий, установленных пунктом 3 статьи 280 Налогового кодекса РФ:

- они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;
- информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;
- по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

В целях пункта 3 статьи 280 Налогового кодекса РФ, под национальным законодательством понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг, в частности заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе и вне организованного рынка ценных бумаг.

Определение рыночной цены ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке

Рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения, согласно пункту 5 статьи 280 Налогового кодекса РФ, признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, при условии, что цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с данной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

Под датой совершения сделки, в данном случае понимают:

- дату проведения торгов, на которых заключена соответствующая сделка с ценной бумагой, в случае если сделка совершена через организатора торговли;
- дату определения всех существенных условий передачи ценной бумаги (дата подписания договора), в ситуации, когда ценная бумага реализуется вне организованного рынка ценных бумаг.

При совершении по одной и той же ценной бумаге сделки через двух или более организаторов торговли на рынке ценных бумаг, налогоплательщик может самостоятельно выбирать организатора торговли, значение интервала цен которого будут использоваться им в целях налогообложения.

По отдельным неликвидным ценным бумагам сделки могут быть не каждый день. Кроме того, не каждый день подаются заявки на их покупку или продажу. Рыночный интервал по таким ценным бумагам определяется на последнюю дату, когда проводились сделки с этой ценной бумагой за последние 12 месяцев. Если же сделок с такими ценными бумагами не проводилось более 12 месяцев, то такие ценные бумаги принято считать не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

В случае, если реализация ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, происходит по цене ниже рыночной, то тогда должно производиться доначисление налоговой базы по данной сделке до уровня рыночной цены. Здесь важно отметить, что если сделка заключалась на внебиржевом рынке, а ценные бумаги обращаются также на организованном рынке ценных бумаг, то налогообложение будет осуществляться по правилам, существующим на организованном рынке ценных бумаг.

Для того чтобы определить рыночную цену ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, налогоплательщику необходимо найти в качестве рыночной цены реализации или другого выбытия фактическую цену. При этом она (цена) должна удовлетворять хотя бы одному из требований, установленных пунктом 6 статьи 280 Налогового кодекса РФ.

Может сложиться ситуация, когда существует аналогичная (идентичная, однородная) ценная бумага. В этом случае все цены в интервале между максимальной и минимальной ценой на организованном рынке, либо в интервале плюс-минус 20% от ее средневзвешенной цены на организованном рынке могут приниматься для целей налогообложения. Если же аналогичная (идентичная, однородная) ценная бумага не найдена, в таком случае налогоплательщик определяет рыночную цену на дату совершения сделки. Здесь все цены в интервале плюс-минус 20% от расчетной цены будут приниматься в расчет для целей налогообложения.

Определение расчетной цены акции может производиться с использованием стоимости чистых активов эмитента, приходящихся на соответствующую акцию. Для оценки стоимости чистых активов используют бухгалтерскую отчетность на конец отчетного периода, предшествующего совершению операции с долевым ценной бумагой.



ПРИМЕР Обращающийся на организованном рынке ценных бумаг вексель, номиналом 1 800 000 рублей был куплен за 1 400 000 рублей за два месяца до погашения. Через месяц (половину срока до погашения) его расчетная цена будет 1 600 000 рублей. Она складывается из цены покупки – 1 400 000 рублей и половины от дисконта – 200 000 рублей. $((1\,800\,000 \text{ рублей} - 1\,400\,000 \text{ рублей}) / 2)$.

Для определения расчетной цены налогоплательщик может использовать метод, основанный на прогнозе будущих доходов по ценной бумаге (дисконтирование) с их последующим приведением к ценам сегодняшнего дня.

Метод на основе дисконтирования включает в себя два этапа.

На первом этапе составляется прогноз получения денежных платежей по ценной бумаге вплоть до даты ее погашения. По векселю платеж делается один раз в конце срока обращения и представляет собой сумму номинала (вексельной суммы), а также процентов, если они предусмотрены в реквизитах векселя.

На втором этапе по специальной формуле определяется, какую сумму необходимо поместить сегодня в банк под рыночный процент, для того, чтобы обеспечить тот же график платежей, что и по ценной бумаге. Сумма этого депозита будет являться расчетной рыночной ценой ценной бумаги.

В реальной жизни достаточно сложно произвести подобную оценку на основе дисконтирования. Сложно сказать какая цена будет средней. Здесь необходимо учитывать риски, связанные с платежеспособностью лица, выдавшего вексель, равно как и общее состояние экономики и фондового рынка в стране.

Метод дисконтирования является наиболее сложным и, зачастую, требует привлечения специалиста – оценщика.

Ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг

Для не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, на основании пункта 6 статьи 280 Налогового кодекса РФ, для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации или иного выбытия данных ценных бумаг. Для этого необходимо выполнение хотя бы одного из следующих условий:

- фактическая цена сделки находится в интервале цен по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев;

- если отклонение фактической цены соответствующей сделки находится в пределах 20 процентов в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

Теперь необходимо определиться, что следует понимать под аналогичными, идентичными или однородными ценными бумагами.

Аналогичная ценная бумага это ценная бумага, которая сопоставима по следующим признакам:

- вид ценной бумаги;
- условия обращения;
- вид дохода.

Идентичная ценная бумага это ценная бумага, обладающая одинаковыми признаками:

- вид ценной бумаги;
- валюта платежа;
- вид заявленного дохода;
- срок и условия обращения.

Однородные ценные бумаги это ценные бумаги, которые в целях налогообложения, удостоверяющие одинаковые имущественные права (долговые ценные бумаги, долевые ценные бумаги).

Если о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам информация отсутствует, то фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения. При этом указанная цена не должна отличаться более чем на 20 процентов от расчетной цены этой ценной бумаги, которая может быть определена на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом конкретных условий заключенной сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета.

Минфин России в своем письме от 7 июня 2006 года №03-03-04/2/157 указывает, что для определения расчетной цены акции налогоплательщиком самостоятельно или с привлечением оценщика необходимо использовать методы оценки, предусмотренные законодательством Российской Федерации. При самостоятельном определении налогоплательщиком расчетной цены акций, используемый метод оценки стоимости необходимо закрепить в приказе по учетной политике налогоплательщика.

Кроме того, необходимо помнить, что в соответствии с пунктом 29 Федерального закона от 6 июня 2005 года № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» для определения расчетной цены долговой ценной бумаги может быть использована ставка рефинансирования ЦБ РФ. Это же подтверждается письмом Минфина Рос-

сии от 6 октября 2005 года №03-03-04/2/73, в котором сказано, что при определении расчетной цены долговых ценных бумаг рыночная величина ссудного процента заменена ставкой рефинансирования ЦБ РФ. Другие экономические показатели для определения расчетной цены долговой ценной бумаги в главе 25 Налогового кодекса РФ не предусмотрены.

При погашении долговой ценной бумаги в срок расчетная цена не определяется. Такую позицию занимает Минфин России в своем письме 2 марта 2006 года №03-03-04/1/162. Расчетная цена для дисконтных векселей, по мнению специалистов финансового ведомства должна определяться при помощи механизма, использующего метод расчета наращенных (накопленных) сумм процентных выплат (доходов к получению).

Возможность же принять убытки для целей налогообложения по операциям с ценными бумагами очень ограничена. В течение налогового периода (года) эти убытки могут быть приняты только в пределах доходов от ценных бумаг той же категории.

Налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов и прямых расходов по операциям с ценными бумагами каждой категории.

В этом случае перенос убытков по обращающимся на организованном рынке ценным бумагам и ценным бумагам, не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, необходимо осуществлять отдельно по указанным категориям ценных бумаг в пределах прибыли, полученной от операций с данными ценными бумагами соответственно. Полученные от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг доходы, не могут уменьшаться на расходы или убытки от операций с теми ценными бумагами, которые не обращаются на организованном рынке ценных бумаг. Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут уменьшаться на расходы или убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Такой порядок переноса убытков на будущее не распространяется на профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность.

Особенности определения налоговой базы профессиональными участниками рынка ценных бумаг

Что же понимается под налоговой базой организаций, осуществляющих профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг?

Федеральный закон от 22 апреля 1996 года №39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» установил семь видов профессиональной деятельности на фондовом рынке и столько же профессиональных участников этого рынка. К организациям, заключающим сделки на рынке ценных бумаг, отнесены организации, занимающиеся брокерской и дилерской деятельностью, деятельностью по управлению ценными бумагами (доверительные управляющие). Все остальные профессиональные участники рынка ценных бумаг – организаторы торговли (биржи), регистраторы и депозитарии, клиринговые организации.

Осуществляющие дилерскую деятельность организации, не обязаны вести отдельный учет налоговой базы по категориям ценных бумаг. Все прибыли и убытки ими включаются в общий расчет прибыли. В соответствии с пунктом 11 статьи 280 Налогового кодекса РФ, налогоплательщики (включая банки), которые осуществляют дилерскую деятельность на рынке ценных бумаг, при определении налоговой базы и переносе убытка на будущее в порядке и на условиях, установленных статьей 283 Налогового кодекса РФ, должны формировать налоговую базу и определять сумму убытка, подлежащего переносу на будущее, с учетом всех доходов (расходов) и суммы убытка, полученных от осуществления предпринимательской деятельности.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, полученных указанными выше налогоплательщиками в соответствующем отчетном периоде текущего налогового периода, может быть осуществлен в пределах суммы прибыли, полученной от осуществления предпринимательской деятельности.

Всем остальным профессиональным участникам рынка ценных бумаг необходимо вести отдельный учет операций с ценными бумагами по двум категориям – обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг и не обращающиеся. В учетной политике они выбирают категорию ценных бумаг, по операциям с которыми при формировании налоговой базы в доходы и расходы включаются иные виды доходов и расходов. Подобный порядок закреплен в абзаце 3 пункта 8 статьи 280 Налогового кодекса РФ.

Профессиональные участники фондового рынка, которые не являются дилерами, по одной из категории ценных бумаг имеют право включать в расчет налоговой базы не только доходы и расходы по соответствующим опе-

рациям с ценными бумагами, но также и доходы, и расходы по другим видам своей деятельности, не связанной с ценными бумагами.



ПРИМЕР Организация за год получила убыток в сумме 16 000 000 рублей от реализации векселя, обращающегося на организованном рынке ценных бумаг. Прибыль от реализации составила 17 000 000 рублей, в том числе:

от реализации облигаций на бирже – 14 000 000 рублей;

от сдачи помещений в аренду – 3 000 000 рублей.

Определим налоговую базу по налогу на прибыль.

1. Предположим, что организация осуществляет дилерскую деятельность. Определяем налоговую базу в целом по организации:

– $16\,000\,000 + 14\,000\,000 + 3\,000\,000 = 1\,000\,000$ рублей.

Прибыль в целом по организации составила 1 000 000 рублей.

Если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг, убыток от реализации векселя не может быть принят при отсутствии доходов по той же категории ценных бумаг. Прибыль от облигаций будет вместе с доходами от аренды включена в налоговую базу:

$14\,000\,000 + 3\,000\,000 = 17\,000\,000$ рублей.

В налоговом учете убытков, полученных от операций с ценными бумагами, существуют особенности. В частности, соответственно пункту 10 статьи 280 Налогового кодекса РФ организации, получившие убытки от операций с ценными бумагами, имеют право уменьшать на сумму этого убытка только прибыль от операций с ценными бумагами. А перенос убытков на будущее осуществляется отдельно по категориям ценных бумаг – тех, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг и которые не обращаются. Это должно производиться в пределах прибыли, полученной от операций с такими бумагами, как это предусмотрено в абзаце 2 пункта 10 статьи 280 Налогового кодекса РФ.

То есть, полученный в текущем отчетном (налоговом) периоде по операциям с ценными бумагами убыток, не может приниматься в уменьшение прибыли от основной деятельности. Вместе с тем, Налоговый кодекс РФ не ограничивает возможности уменьшения прибыли, полученной при совершении операций с ценными бумагами, на сумму убытка, полученного от основной деятельности. На это указано в письме Минфина России от 21 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/135. Такого же мнения придерживаются и суды. Здесь можно привести постановления ФАС Волго-Вятского округа от 21 ноября 2005 г. № А82-15599/2004-14, ФАС Уральского округа от 30 марта 2006 г. № Ф09-2137/06-С7, ФАС Северо-Западного округа от 22 августа 2005 г. № А56-42834/04.



ПРИМЕР Организация является непрофессиональным участником рынка ценных бумаг. В 2006 году она получила прибыль от реализации собственной продукции в размере 2 000 000 руб., а также убыток от продажи векселей, не имевших обращения на организованном рынке ценных бумаг, – 200 000 руб.

Организация не имеет права на уменьшение налоговой базы 2006 г. по прибыли от реализации продукции на сумму убытка от продажи ценных бумаг.

Если в последующие десять лет операции с аналогичными ценными бумагами осуществляться не будут или же по ним не будет прибыли, в этом случае организация не сможет принять для целей налогообложения убыток от операций с векселями, полученный в 2006 г.

В ситуации, когда в последующие десять лет прибыль от операций с аналогичными ценными бумагами получена будет, то организация сможет учесть убыток 2006 г. от операций с векселями.

Если налогоплательщик осуществляет дилерскую деятельность на рынке ценных бумаг, то в случае получения убытка в предыдущих налоговых периодах он также может перенести его на будущее. Однако, здесь необходимо учитывать, что указанные налогоплательщики, в соответствии с пунктом 11 статьи 280 Налогового кодекса РФ, обязаны формировать налоговую базу и определять сумму убытка, подлежащего переносу на будущее, с учетом всех доходов (расходов) и сумм убытка, полученных от предпринимательской деятельности.

ГЛАВА 9.

Налоговый учет

9.1. Налог на прибыль

Исчисление и уплата налога на прибыль организаций регулируется главой 25 Налогового кодекса (введена Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ).

Согласно статье 246 Налогового кодекса РФ, налогоплательщиками налога на прибыль организаций (далее – налогоплательщики) признаются: российские и иностранные организации. Причем последние должны уплачивать налог, не только осуществляя деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, но и просто получая доход от российских источников.

Российские организации – это юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В разряд иностранных организаций попадают иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, которые созданы в соответствии с законодательством иностранных государств, а также международные организации. Кроме того, иностранными организациями считаются филиалы и представительства указанных юридических лиц (компаний, корпоративных образований), если они созданы на территории Российской Федерации.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, переведенные на упрощенную систему налогообложения (УСН) или на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для определенных видов деятельности. От уплаты налога на прибыль они освобождены главами 26.2 и 26.3 Налогового кодекса РФ.

Объектом налогообложения является прибыль организации, то есть разница между доходами и расходами (ст. 247 Налогового кодекса РФ). И российские фирмы, и иностранные компании, которые работают в России через постоянные представительства, считают прибыль одинаково. Понятно, что в случае с иностранными компаниями речь идет о доходах (расходах), полученных (произведенных) этими представительствами.

Основные положения налогового учета

Главная задача налогового учета – сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция.

Из данных налогового учета должно быть ясно:

- как определяются доходы и расходы предприятия;
- как определяется доля расходов, учитываемых для целей налогообложения в отчетном периоде;
- какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих отчетных периодах;
- как формируется сумма резервов;
- каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

Все эти данные должны быть отражены в регистрах налогового учета.

Обратите внимание, что вести самостоятельные регистры налогового учета — это право бухгалтера, а не обязанность.

Регистры налогового учета — это формы, в которые заносится вся информация, необходимая для расчета налога на прибыль (ст. 314 Налогового кодекса РФ). Каждая организация должна самостоятельно разработать формы, которые она будет применять, и утвердить их приказом об учетной политике для целей налогообложения.

При этом каждый регистр должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление регистра.

9.1.1. Доходы и расходы в налоговом учете

Статья 315 Налогового кодекса РФ требует, чтобы налогоплательщики, исходя из данных налогового учета, составляли расчет налоговой базы за каждый отчетный период. Этот расчет должен содержать информацию о:

- сумме доходов от реализации, полученных в отчетном периоде;
- сумме расходов, уменьшающих доходы от реализации;
- прибыли (убытке) от реализации;
- сумме внереализационных доходов;
- сумме внереализационных расходов;
- прибыли (убытке) от внереализационных операций;
- сумме налоговой базы за отчетный период.

Порядок налогового учета доходов от реализации установлен статьей 316 Налогового кодекса РФ.

В комментируемой статье предписано распределять доходы от реализации работ, услуг по производствам с длительным циклом в случае, когда по таким работам и услугам не предусмотрена поэтапная сдача. Однако предлагается распределять доход не в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам), а с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. Определив принцип, в соответствии с которым налогоплательщику надлежит распределить доход, законодатель тут же предлагает ему закрепить в учетной политике принципы и методы, в соответствии с которыми он распределяет доходы.

Для налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы методом начисления, датой получения доходов в виде штрафных санкций за нарушение договорных обязательств является дата их признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 4 п. 4 ст. 271 Налогового кодекса РФ). Статья 317 Налогового кодекса РФ предписывает налогоплательщикам, определяющим доходы по методу начисления, отражать причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. Если условиями договора не установлен размер штрафных санкций или возмещения убытков, у налогоплательщика-получателя не возникает обязанности для отражения штрафных санкций в составе внереализационных доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по включению в состав внереализационных доходов штрафных санкций возникает у налогоплательщика на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Перечень прямых расходов, приведенный в пункте 1 статьи 318 Налогового кодекса, носит рекомендательный характер. Конкретный же список фирма вправе определить самостоятельно и зафиксировать в учетной политике для целей налогообложения. Формируется такой список исходя из специфики деятельности организации и сути самих затрат. Если фирма не предусмотрит перечень прямых расходов в учетной политике, то инспекторы будут руководствоваться тем списком, который приведен в Налоговом кодексе РФ.

Выгода от этого изменения налицо, ведь оно позволяет сблизить бухгалтерский и налоговый учет. Так, если прямые расходы в налоговом учете приравнять к расходам, которые учитываются на счете 20 и формируют себестоимость продукции в бухучете, то не нужно исчислять временные разницы по ПБУ 18/02. А значит, бухгалтер избежит утомительных расчетов и возможных ошибок.

Но отметим, что на расходы, которые фирма решит отнести к прямым, проверяющие, конечно, обратят пристальное внимание. Необоснованно сокращать этот список чиновники не позволят. Формировать список нужно, исходя из специфики деятельности и сути самих затрат. А если фирма, вообще, не предусмотрит перечень прямых расходов в учетной политике, то инспекторы будут руководствоваться тем списком, который приведен в Налоговом кодексе РФ, и скорректируют расчеты фирмы.

Производственные фирмы

У производственного предприятия прямые расходы распределяются на четыре группы:

- незавершенное производство;
- готовая продукция на складе;
- продукция, которая уже отгружена, но еще не реализована;
- реализованная продукция (или выполненные и принятые работы).

Доходы текущего периода уменьшает лишь последняя группа. Причем в пункте 2 статьи 318 Налогового кодекса РФ теперь сказано, что прямые расходы списываются по мере реализации продукции или работ, в стоимости которых они учтены.

Прямые расходы по услугам теперь можно списывать сразу

Затраты, включенные в цену услуг, законодатель позволил учитывать проще и выгоднее, чем расходы по товарам и работам. Для фирмы, оказывающей услуги, несомненно, будет хорошей новостью то, что в конце отчетного (налогового) периода она вправе учесть все без исключения прямые расходы – так же, как и косвенные. Об этом говорится в новой редакции пункта 2 статьи 318 Налогового кодекса РФ.

Выходит, бухгалтерам таких фирм нужно установить перечень прямых расходов только формально. Поэтому в учетную политику можно просто перенести рекомендованный перечень из Налогового кодекса РФ.

Статья 319 определяет порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных.

Последние изменения в эту статью в основном коснулись оценки расходов по «незавершенке». Пункт 1 статьи 319 Налогового кодекса РФ предписывает организациям конкретный порядок распределения разработать самим. Главное, чтобы суммы затрат соответствовали количеству продукции (или объему работ). Это новшество тоже позволяет сблизить бухгалтерский и налоговый учет. Выбранный порядок нужно прописать в учетной политике для целей налогообложения и применять, обратите внимание, минимум два календарных года.

Все расходы производственного предприятия делятся на прямые и косвенные. Косвенные расходы и та часть прямых затрат, которая приходится на реализованную продукцию, учитываются при расчете налога на прибыль в текущем периоде. А вот прямые расходы, относящиеся к «незавершенке», готовой продукции на складе, а также отгруженной, но не реализованной продукции, в текущем периоде не списываются. Их величина зависит от того, какие именно виды затрат считаются прямыми.

Прямые расходы, относящиеся к текущему периоду, в соответствии со статьей 318 Налогового кодекса РФ определяются по следующей формуле:

$$P = OP + ГПн + ОПн + НЗПн - ГПк - ОПк - НЗПк,$$

где P – прямые расходы, относящиеся к текущему периоду;

OP – прямые расходы, произведенные в текущем периоде;

ГПн(к) – прямые расходы, отнесенные к готовой продукции на складе на начало (конец) периода;

ОПн(к) – прямые расходы по отгруженной, но не реализованной продукции на начало (конец) периода;

НЗПн(к) – прямые расходы по незавершенному производству на начало (конец) периода.

Для целей налогообложения фирма может устанавливать метод распределения расходов самостоятельно. В кодексе есть только две оговорки. Во-первых, выбранный способ надо применять не менее двух лет. А во-вторых, распределяемые расходы должны соответствовать выпущенной продукции. Если же отнести расходы к производственному процессу невозможно, то метод распределения должен быть экономически обоснован.

На наш взгляд, здесь явно есть смысл выбрать тот метод отнесения затрат на незавершенное производство, который применяется в бухгалтерском учете. Это существенно облегчит работу бухгалтерии, ведь иначе базу для распределения придется рассчитывать дважды.

В торговых организациях, так же как и в производственных, расходы делятся на прямые и косвенные. И в текущем периоде списываются все косвенные расходы и те прямые, которые относятся на реализованные товары.

Статья 320 Налогового кодекса РФ позволяет фирме включать все расходы, связанные с покупкой товаров, в стоимость их приобретения.

Прямыми расходами признаются стоимость товара и доставка. Все остальные расходы являются косвенными. Поэтому если включить все затраты в стоимость товара, то они будут прямыми. Кстати, в этом случае бухгалтер должен отразить свой подход в учетной политике и применять этот порядок как минимум два года.

Расходы на доставку являются прямыми независимо от того, включены они в стоимость товара или нет. Поэтому когда у фирмы только один вид товара, то результат в обоих случаях одинаковый. Но бывает, что товары разных видов и расходы на доставку тоже различные. Вот тогда выбор метода стоит тщательно продумать — включать ли доставку в стоимость товара.

Если доставка входит в стоимость товара, то транспортные расходы списывают пропорционально реализованным товарам данного вида.

В случае если перевозка не включена в стоимость товара, затраты на доставку списываются по специальной методике.

Помимо этого сумма списанных расходов зависит от скорости реализации тех или иных товаров и их доли в общем объеме товаров. Допустим, товар, на перевозку которого тратятся большие суммы, продается лучше, чем задешево доставляемые товары. Тогда фирме выгоден первый метод. Теперь представим обратный вариант: товар, транспортные расходы на который велики, пользуется меньшим спросом, чем товары с дешевой доставкой. В этом случае лучше использовать второй метод, то есть не включать затраты на транспортировку в стоимость товара. Приведем наглядный пример.

К прочим расходам при покупке товаров относятся, в частности:

- стоимость консультационных, информационных или посреднических услуг;
- складские затраты;
- таможенные пошлины;
- оплата услуг таможенных брокеров;
- взносы на страхование перевозимых товаров и т.д.

Если у фирмы (скажем, у импортеров) прочие расходы значительны, то включать их в покупную стоимость товаров невыгодно. Ведь в этом случае они являются прямыми, и списывать их можно только при реализации. Поэтому целесообразно не относить их к стоимости приобретения товара, а списывать в составе косвенных расходов.

А когда прочие расходы небольшие, можно включить их в стоимость приобретения, если в бухгалтерском учете применяется такой же метод. Иначе придется вести две системы учета и фиксировать отложенные налоговые активы и обязательства. В итоге трудозатраты могут быть гораздо больше налоговой экономии.

Особенности ведения налогового учета отдельными видами организаций

Статья 321 Налогового кодекса РФ устанавливает особенности ведения налогового учета отдельными видами организаций. Последнее изменение в статью было внесено Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ. Согласно поправкам из перечня организаций, созданных в соответствии с федеральными законами, для которых установлен особый порядок ведения налогового учета, исключена Федеральная служба почтовой связи, но дополнительно введено Агентство РФ по страхованию вкладов.

Налоговое законодательство обязывает бюджетные организации вести отдельный учет расходов по видам деятельности — бюджетной и предпринимательской. Таким образом, расходы за счет средств от коммерческой деятельности в отношении имущества, используемого в бюджетной деятельности, не могут учитываться в расчете налоговой базы. Однако из этого правила есть исключение. Оно касается учреждений, у которых в сметах доходов и расходов финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи и транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала предусмотрено за счет двух источников — бюд-

жетного и коммерческого. Согласно статье 321.1 Налогового кодекса РФ в уменьшение доходов от коммерческой деятельности принимаются фактически произведенные в отчетном (налоговом) периоде вышеназванные расходы пропорционально объему средств, полученных от коммерческой деятельности в общей сумме доходов, включая средства целевого финансирования. Внереализационные доходы при определении пропорции в состав доходов от предпринимательской деятельности не включаются. Это если предусмотрено направление коммерческих денег на эти цели сметой учреждения.

Если финансирование подобных расходов вообще не предусмотрено документом, то их также разрешено учитывать в той же пропорции.

В пункте 4 статьи 321.1 Налогового кодекса РФ с нового года прямо предусмотрено, что к числу расходов, связанных с осуществлением коммерческой деятельности, относятся расходы на ремонт основных средств, эксплуатация которых связана с ведением как коммерческой, так и некоммерческой деятельности и которые созданы (приобретены) за счет бюджетных средств. При условии, что финансирование данных расходов не предусмотрено в смете доходов и расходов бюджетного учреждения или не осуществляется за счет бюджетных средств.

Организация налогового учета амортизируемого имущества

Статья 322 определяет особенности организации налогового учета амортизируемого имущества.

Организация временно прекращает начислять амортизации по объекту основных средств, если:

- объект основных средств передан в безвозмездное пользование;
- объект основных средств переведен на консервацию, продолжительностью свыше 3 месяцев (по решению руководства организации);
- объект основных средств находится на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев (по решению руководства организации).

Во всех трех случаях амортизацию надо прекратить начислять с месяца, следующего за тем, в котором объект был передан в безвозмездное пользование, переведен на консервацию или начал реконструироваться. В свою очередь возобновить начисление амортизации можно, начиная с месяца, следующего за месяцем, когда объект основных средств был возвращен владельцу, расконсервирован или по нему была окончена реконструкция.

9.1.2. Аналитический учет

Статье 323 Кодекса устанавливает исчерпывающий перечень сведений, которые организация должна отражать в аналитическом учете. В первую очередь это сведения о первоначальной стоимости реализуемого объекта, об изменениях этой первоначальной стоимости, о сроке его полезного использования, о способе начисления и сумме начисленной амортизации. Кроме того, аналитически учет должен содержать сведения о цене реализации объекта, о датах его приобретения и реализации, а также о расходах, понесенных организацией при реализации.

Чтобы определить доход от реализации объекта амортизируемого имущества надо из цены реализации вычесть цену его приобретения, уменьшенную на сумму начисленной амортизации, и сумму расходов, связанных с его реализацией.

Довольно часто амортизируемое имущество продается с убытком, когда доходы от реализации оказываются меньше расходов. На сумму этого убытка можно уменьшить налогооблагаемую прибыль, но не сразу после реализации объекта, а в течение некоторого времени. Этот срок исчисляется в месяцах и равен разнице между сроком полезного использования объекта и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации, включая тот месяц, в котором он был реализован. Поэтому в момент реализации такой убыток включается в состав расходов будущих периодов и переносится на внереализационные расходы равными долями до его полного списания.

Организация, получившая убыток от реализации объекта амортизируемого имущества должна отразить в аналитическом учете следующую информацию:

- наименование объекта, при реализации которого расходы превысили доход;
- количество месяцев, в течение которых эта сумма превышения расходов над доходом должен быть включена в состав внереализационных расходов;
- сумму расходов, приходящуюся на каждый месяц.

Налоговый учет расходов на ремонт основных средств

Статья 324 определяет порядок ведения налогового учета расходов на ремонт основных средств.

В частности, Налоговый кодекс РФ позволяет резервировать в налоговом учете средства под предстоящие ремонты основных средств. Сформированный резерв в течение года равномерно списывают на прочие расходы. А средства, истраченные на ремонт основных средств, списываются за счет резерва.

Если вдруг зарезервированной суммы не хватит, то разницу между фактическими затратами и резервом можно списать на расходы. Важно, что сделать это можно только в последний день года.

Фирма не вправе создать резерв, скажем, по текущему ремонту, а средства, истраченные на капремонт, сразу же списывать на расходы. Именно к такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 5 апреля 2005 г. № 14184/04. Судьи указали, что Налоговый кодекс РФ не позволяет создавать резервы по отдельным видам ремонта. Таким образом, даже если вы запишете в учетной политике, что зарезервированные средства предназначены для текущего ремонта, затраты на капремонт также придется списывать за счет резерва. Иначе штрафных санкций не избежать.

Единственное исключение — это предстоящие в течение нескольких последующих лет особо сложные и дорогие виды капитального ремонта. Только по таким ремонтам статья 324 Налогового кодекса РФ позволяет резервировать средства отдельно.

Итак, статья 324 Налогового кодекса РФ позволяет зарезервировать в налоговом учете средства под предстоящие ремонты основных средств. Сформированный резерв в течение года равномерно списывают на прочие расходы. А средства, истраченные на ремонт основных средств, нужно списывать за счет резерва. Если зарезервированной суммы не хватит, разницу между фактическими затратами и резервом можно списать на расходы. Но сделать это кодекс позволяет только в последний день года.

Важный нюанс: фирма не вправе создать резерв, скажем, по текущему ремонту, а средства, истраченные на капремонт, сразу же списывать на расходы. Именно к такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 5 апреля 2005 г. № 14184/04. Судьи указали, что Налоговый кодекс РФ не позволяет создавать резервы по отдельным видам ремонта. Таким образом, даже если вы запишете в учетной политике, что зарезервированные средства предназначены для текущего ремонта, затраты на капремонт также придется списывать за счет резерва. Иначе штрафных санкций не избежать.

Единственное исключение — это предстоящие в течение нескольких последующих лет особо сложные и дорогие виды капитального ремонта. Только по таким ремонтам статья 324 Налогового кодекса РФ позволяет резервировать средства отдельно.

Даже опытные специалисты не всегда могут предсказать, в какой момент сломается тот или иной производственный агрегат. Такая неопределенность приводит к тому, что бухгалтер не может заранее рассчитать, каким образом расходы по ремонту отразятся на размере налогооблагаемой прибыли. Справиться с этой проблемой можно, создав резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. В этом случае в уменьшение прибыли ежемесячно будут списываться одинаковые суммы ремонтных расходов и бухгалтер сможет с большей точностью рассчитать размер налоговых платежей.

Но достоинство ремонтного резерва этим не ограничивается. Ведь с его помощью можно не только сделать налогооблагаемую прибыль управляемой, но и перенести часть налоговых начислений на последующие отчетные периоды, пустив высвободившиеся деньги на текущие расходы. Как это сделать, мы расскажем в данной статье.

Когда выгодно создать резерв

Чтобы оценить, будет ли выгодно предприятию зарезервировать ремонтные расходы, прежде всего, рассчитайте максимально возможную сумму резерва. А затем, сравните ее со сметной стоимостью и графиком проведения ремонтов в текущем году.

Расчет максимальной суммы резерва

Как рассчитать максимальный размер резерва, прописано в пункте 2 статьи 324 Налогового кодекса РФ. Сначала определите среднюю величину расходов по ремонту основных средств за три предыдущих года. Таким образом, у вас получится сумма резерва по ремонту основных средств на текущий год. Затем разделите

эту сумму на четыре равные части (или 12 равных частей, если отчетные периоды по налогу на прибыль равны одному месяцу, двум месяцам и т. д.). В результате вы узнаете, сколько можно зарезервировать средств под ремонты текущего года в конце I квартала, полугодия, 9 месяцев и всего года (января, февраля, ..., декабря).

Но это еще не окончательная сумма резерва. Ее можно увеличить за счет отчислений на предстоящие в течение нескольких последующих лет так называемые «особо сложные и дорогие виды» капитального ремонта, которые не осуществлялись в предыдущие годы. Для этого нужно предпринять следующие шаги.

Во-первых, совместно со специалистами, ответственными за исправность основных средств фирмы, выработайте критерии особой сложности и дороговизны капремонтов — в Налоговом кодексе они отсутствуют. При этом учтите, что выгоднее всего, если этим критериям будет соответствовать большинство запланированных капитальных ремонтов.

Во-вторых, вместе с ремонтниками составьте график особо сложных и дорогих капремонтов на ближайшие годы, а также определите их сметную стоимость. И, наконец, в-третьих, рассчитаете сумму ежегодных резервных отчислений по каждому предстоящему капремонту. Для этого разделите его сметную стоимость на количество лет, в течение которых будет формироваться резерв.

Общая сумма резерва, которую можно в течение года отнести в уменьшение налогооблагаемой прибыли сложится из двух величин: резерва по ремонту текущего года, а также средств, которые можно зарезервировать за год на предстоящие «особо сложные» капремонты.

Анализ выгоды от создания резерва

Итак, вы определили общий размер ежеквартальных (или ежемесячных) резервных отчислений. Теперь нужно проанализировать график ремонтов, запланированных на текущий год, а также их сметную стоимость. Допустим, большинство дорогостоящих ремонтов планируется провести в первой половине года, а их стоимость сопоставима с общей суммой резерва или даже ее превышает. В таком случае резерв создавать невыгодно. Ведь отказавшись от него, вам бы удалось списать на расходы I квартала и полугодия большую часть годовых ремонтных затрат. Создав же резерв, вы распределите эту сумму на весь год. А, кроме того, вы не сможете раньше декабря отнести в уменьшение налогооблагаемого дохода сумму фактических расходов на ремонт, превышающую зарезервированные средства (п. 2 ст. 324 Налогового кодекса РФ).

Теперь предположим, что сметная стоимость ремонтов запланированных на год, меньше зарезервированной суммы, а большая их часть запланирована на вторую половину года. В таком случае создать резерв выгодно. Это позволит уменьшить платежи по налогу на прибыль по итогам I квартала и полугодия. Сумму же резерва, превышающую фактически истраченные средства, придется включить в доходы только в декабре. Да и то, это касается только той части резерва, которая накоплена на ремонты текущего года. Резерв же на особо сложные и дорогостоящие ремонты можно перенести на следующий год (п. 2 ст. 324 Налогового кодекса РФ).

Как учитывать резерв

Если вы решили создать в налоговом учете резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, лучше всего проделать то же самое и в бухгалтерском учете. Во-первых, это облегчит учетную работу, а во-вторых, поможет избежать отложенных налоговых активов и обязательств. Ведь, правила, по которым создается бухгалтерский резерв, очень схожи с требованиями статьи 324 Налогового кодекса РФ. Существует всего два серьезных отличия. Во-первых, сумма резерва в бухучете ограничена только сметной стоимостью запланированных работ и не зависит от ремонтных затрат за три предыдущих года. А во-вторых, бухгалтерские расходы на ремонт, превышающие размер резерва, можно списать в уменьшение доходов, не дожидаясь декабря.

Но справиться с этими проблемами несложно. Достаточно и в бухгалтерском, и в налоговом учете установить равные размеры резервов, доведя сметную стоимость ремонтов текущего года до их средней стоимости за три предыдущих года. Что же касается расходов, превышающих зарезервированную сумму, то спишите их в бухучете по налоговым правилам — в конце года. Годовую отчетность это не исказит и на размер налогов не повлияет.

Свое намерение создать резерв нужно отразить в приказе об учетной политике. Причем в налоговой учетной политике надо указать норматив резервных отчислений. Его размер можно рассчитать по такой формуле:

$$H_o = C_{oc} : P_{max} \times 100\%,$$

где H_o – норматив отчислений,

C_{oc} – совокупная первоначальная (восстановительная для объектов, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 года) стоимость амортизируемых основных средств,

P_{max} – максимальный размер резерва на ремонт текущего года.

Обратите внимание: Налоговый кодекс, помимо основного ограничения, связанного со средними затратами на ремонт за три предыдущих года, требует, чтобы резерв, рассчитанный исходя из норматива, соответствовал сметной стоимости предстоящих ремонтов. Это еще один аргумент в пользу того, чтобы сумма по смете оказалась не ниже средней стоимости ремонтов трех предыдущих лет. Причем так можно поступить даже в том случае, если ваше предприятие на самом деле вообще не планирует ремонтировать основные средства в предстоящем году. Ведь смета, будучи документом, в котором отражены предполагаемые расходы, совершенно не обязывает вас истратить все заложенные в нее средства. Тем более что, как мы уже сказали, в декабре вам все равно придется включить в доходы весь неистраченный резерв на ремонты текущего года.

Статья 324.1 Налогового кодекса РФ определяет порядок учета расходов на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Резерв под выплаты отпускных не только дает организации возможность равномерно в течение года списывать такие расходы, но и уменьшает платежи по налогу на прибыль в I квартале и полугодии, поскольку зарезервированные средства относят на расходы по оплате труда, не дожидаясь периода отпусков.

Процент отчислений в резерв рассчитывают по такой формуле:

$$P_r = PPO : PR_3,$$

где P_r – процент отчислений,

PPO – предполагаемые расходы на оплату отпусков с учетом единого социального налога,

PR_3 – предполагаемый размер расходов на оплату труда.

Налоговый кодекс РФ никаких правил составления смет не устанавливает. Значит, фирма может увеличить размер резерва, завысив в формуле числитель – предполагаемую сумму отпускных или, наоборот, уменьшив знаменатель – запланированные расходы на зарплату.

Например, можно заложить в смете меньший размер зарплатных расходов, обосновав это тем, что в середине года руководство планирует уволить часть сотрудников. Размер же отпускных при этом не изменится, поскольку уволенным положены компенсации за неиспользованный отпуск.

Не меньшую выгоду может принести резервирование средств на выплату ежегодных вознаграждений. Это позволит фирме в течение года уменьшать налогооблагаемый доход на расходы, которые без резерва были бы списаны только в декабре. Ведь в резерв можно ежемесячно относить сумму, равную произведению начисленной за месяц зарплаты и процента отчислений.

Если начисленные за год отпускные или вознаграждения превысили сумму резерва, разницу между ними списывают на расходы 31 декабря (п. 3 ст. 324.1 Налогового кодекса РФ). То есть здесь действует то же правило, что и в случае с резервом расходов по ремонту основных средств.

Если же ситуация обратная и часть резерва к концу года осталась неиспользованной, ее можно перенести на следующий год. Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 9 июля 2004 г. № 03-03-05/2/46.

Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов установлен статьей 325 Налогового кодекса РФ. Общие принципы учета таких затрат прописаны в статье 261 налогового кодекса РФ (см., соответствующий комментарий).

9.1.3. Налоговая база по налогу на прибыль

Налог на прибыль платится с прибыли, полученной организацией. Согласно статье 274 Налогового кодекса РФ налоговая база это разница между доходами и расходами.

Понятно, что при расчете налоговой базы доходы и расходы также должны быть выражены в денежной форме. Если доход получен не деньгами, а имуществом (работами, услугами) имущественными правами, то его надо признавать исходя из цены сделки. При этом необходимо учитывать требования статьи 40 Налогового кодекса РФ. Кратко напомним их суть.

Статья 40 Налогового кодекса РФ гласит, что налоговые органы вправе доначислить налоги в том случае, если цена товаров (работ, услуг), согласованная сторонами, более чем на 20 процентов меньше рыночной цены идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг).

Идентичными считаются товары (работы услуги), которые имеют одинаковые характерные для них признаки. Если же товары имеют только схожие характеристики и могут выполнять одни и те же функции, их можно назвать однородными. Для того, что бы определить рыночную цену товаров (работ, услуг), надо проанализировать информацию о сделках, которые были заключены при сопоставимых условиях в момент реализации. Сопоставимыми можно считать те условия, различия в которых не влияют (или влияют не существенно) на цену товаров (работ, услуг).

Определяя рыночную цену, следует использовать официальные источники информации о рыночных ценах и биржевые котировки.

А как быть, если идентичные или однородные товары (работы, услуги) не найдены? В этом случае рыночная цена определяется так называемым методом цены последующей реализации. Для этого за основу берется та цена, по которой покупатель товаров (работ, услуг) перепродал их следующему покупателю. Из этой цены исключаются затраты, понесенные покупателем при перепродаже, и обычная для этой деятельности прибыль покупателя.

Но и метод цены последующей реализации можно использовать не всегда. Тогда вместо него можно использовать затратный метод. Он сводится к следующему. Рыночная цена товаров (работ, услуг) признается равной затратам на их производство (приобретение), увеличенным на прибыль, обычную для данной деятельности.

Если организация получила убыток, то налоговая база равна нулю (п. 8 ст. 274 Налогового кодекса РФ). Что же касается убытка, то его можно перенести на будущее. Порядок такого переноса установлен статьей 283 Налогового кодекса РФ. Об этом читайте ниже, в комментарии к соответствующей статье.

При налогообложении не учитываются доходы и расходы, которые относятся к некоторым видам бизнеса или налоговым режимам. В частности, не облагается налогом прибыль от игорного бизнеса. Вместо этого организации, осуществляющие данный вид деятельности, уплачивают налог на игорный бизнес. Порядок исчисления и уплаты этого налога установлен главой 29 Налогового кодекса РФ. Поэтому, рассчитывая налоговую базу по налогу на прибыль из нее надо исключить доходы и расходы, которые относятся к игорному бизнесу.

Это же касается и налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы. При исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Однако для этого нужно наладить раздельный учет. И если с доходами все ясно, то расходы могут одновременно относиться ко всем видам деятельности организации. В этом случае, сумму расходов, приходящихся на игорный бизнес или иные спецрежимы, можно определить пропорционально доле доходов от этого бизнеса, в общем доходе организации.

Налоговая база по дивидендам

Порядок расчета налоговой базы по дивидендам, полученным от долевого участия в других организациях, приведен в статье 275 Налогового кодекса РФ.

Российская организация может получать дивиденды, как от иностранных, так и от российских организаций. В первом случае организация должна самостоятельно исчислить налог на прибыль, исходя из суммы полученных дивидендов и ставки 15 процентов. Данное правило действует даже тогда, когда иностранная организация уже удержала налог на прибыль с суммы начисленных дивидендов. Разумеется, речь идет о тех случаях, когда иной порядок налогообложения дивидендов не предусмотрен соответствующим международным договором.

Российская организация, выплачивая дивиденды, становится налоговым агентом. Это означает, что она должна сама исчислить и удержать налог на прибыль из суммы дивидендов, которые выплачиваются российским и иностранным организациям, а также физическим лицам – резидентам и нерезидентам Российской Федерации.

В первую очередь налоговый агент должен рассчитать налоговую базу по дивидендам, выплачиваемым российским организациям и физическим лицам. Для этого из общей суммы дивидендов надо вычесть дивиденды, на-

численные иностранным организациям, и дивиденды, полученные в том же квартале (году) самой организацией. Полученная таким образом сумма облагается налогом на прибыль по ставке, которая равна 6 процентам.

Но ведь налоговый агент может получить от других организаций больше дивидендов, чем начислит сам. В таком случае, налоговая база по дивидендам считается равной нулю, а налог на прибыль на выплаченные дивиденды не начисляется. При этом налоговый агент не вправе претендовать на возврат ему из бюджета сумм налога, который из его доходов удержали другие налоговые агенты.

Налог на прибыль с дивидендов, которые российская организация выплачивает иностранным организациям и физическим лицам, рассчитывается по ставке 15 процентов. Согласно пункту 3 статьи 275 Налогового кодекса РФ налоговая база по таким дивидендам равна сумме выплаченных дивидендов. Ее нельзя уменьшить на сумму дивидендов, которые получила российская организация – налоговый агент.

Налоговая база по объектам социальной сферы

Налоговая база по объектам социальной сферы определяется отдельно от налоговой базы по остальным видам деятельности. Таково требование статьи 275.1 Налогового кодекса РФ. Если на балансе у организации несколько таких объектов, для них рассчитать общую налоговую базу. Причем прибыль одного объекта может покрывать убытки другого. Предположим, у вас на балансе числятся детский сад, медпункт и спортивный комплекс. В отчетном периоде от деятельности детского сада и медпункта получен убыток, а спортивный комплекс принес прибыль. В этом случае вы вправе доходы спорткомплекса уменьшить на сумму убытка.

Если же деятельность всех подразделений социальной сферы дохода не приносит, то организация вправе уменьшить на сумму убытка прибыль от основного бизнеса. Однако для этого надо выполнить ряд условий. А именно, условия деятельности ваших социальных объектов должны соответствовать условиям, в которых работают специализированные организации. На практике это означает что надо сравнить виды услуг и их стоимость, а также затраты на содержание таких объектов у организаций социальной сферы и ЖКХ и подразделений вашей организации. Причем, как подчеркивают налоговики, сравнивать нужно каждую оказываемую услугу и каждый социальный объект.

Если выяснится, что цены на услуги, их качество, состояние помещений и оснащение, а также квалификация персонала идентичны, можно смело уменьшать прибыль.

В противном же случае убыток придется погашать за счет прибыли, которая будет получена от дальнейшей эксплуатации объектов социальной сферы. Причем делать это можно не дольше 10 лет.

Обратите внимание: если вы получили убыток, который для целей налогообложения нужно «отложить» на будущее, то в учете придется показать вычитаемую временную разницу. Это требование ПБУ 18/02. Такие разницы как раз появляются, когда в бухучете расходы включаются в себестоимость продукции сразу, а в учете налогом – в течение некоторого времени.

Вычитаемые временные разницы образуют отложенные налоговые активы (для этого разницу надо умножить на ставку налога на прибыль). Дело в том, что в отчетном периоде «бухгалтерская» прибыль будет меньше прибыли, рассчитанной по данным налоговых регистров. Следовательно, и сумма налога в учетах станет отличаться. Точнее, в бухучете она будет меньше ровно на величину отложенного налогового актива. Поэтому «бухгалтерский» налог на прибыль нужно доначислить, чтобы он был равен тому налогу, который показан в декларации. Это делают следующей проводкой:

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68

— отражен отложенный налоговый актив.

Ну а погашаться вычитаемая временная разница, а значит, и отложенный налоговый актив, будут в тот момент, когда вы, наконец, погасите убыток за счет прибыли от деятельности своих социальных объектов.

Здесь следует рассказать об одном нюансе, связанном с налогом на прибыль. Налоговый кодекс предусмотрел ее для градообразующих организаций. Они имеют право исключать из налогооблагаемой базы затраты на содержание своих объектов социальной сферы. Но только в пределах нормативов, которые применяют местные учреждения – муниципальные детские сады и санатории, РЭУ, городские стадионы и т.д. Разумеется, сверхнормативные расходы при расчете налога на прибыль не учитываются.

В Кодексе не сказано, какое предприятие считается градообразующим. Поэтому стоит обратиться к Федеральному закону от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Согласно пункту 1 статьи 169 закона градообразующими являются предприятия, на которых трудится не менее 25 процентов работающего населения этого города (поселка и т.п.).

Налоговая база для участников договора доверительного управления имуществом

Статья 276 Налогового кодекса РФ устанавливает особенности расчета налоговой базы у участников договора доверительного управления имуществом. Напомним, что согласно статье 1012 Гражданского кодекса РФ по такому договору одна сторона (учредитель) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление. В свою очередь доверительный управляющий обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодоприобретателя). Объектом доверительного управления может быть любое имущество кроме денег и того имущества, которое находится у учредителя в хозяйственном ведении или оперативном управлении. Чаще всего в доверительное управление передают предприятия, имущественные комплексы, объекты основных средств и ценные бумаги.

Учредитель (выгодоприобретатель) включает доходы от доверительного управления имуществом в состав внереализационных доходов. При этом не зависимо от метода признания доходов (метод начисления или кассовый метод), избранного учредителем (выгодоприобретателем), указанные доходы считаются полученными в последний день I квартала, полугодия, 9 месяцев и года. Сумму дохода определяет доверительный управляющий. Сведения об этих суммах он обязан сообщать учредителю (выгодоприобретателю) ежеквартально.

Затраты учредителя, связанные с договором доверительного управления, как правило состоят в оплате услуг доверительного управляющего. Они включаются в состав внереализационных расходов. Однако данный порядок признания расходов применим только в том случае, когда доход от доверительного управления получает сам учредитель. Если же эти доходы получает третье лицо – выгодоприобретатель, то учредитель не вправе уменьшить налоговую базу на сумму расходов, которые он произвел по договору доверительного управления.

Порядок признания доходов при размещении акций АО

Порядок признания доходов, которые образуются при размещении (приобретении) акций акционерных обществ, долей в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью и паев в кооперативах определяет статья 277 Налогового кодекса РФ.

При размещении эмитированных акций (долей, паев) доходы и расходы налогоплательщика-эмитента и доходы и расходы налогоплательщика, приобретающего такие акции (доли, паи) (далее в настоящей статье – акционер (участник, пайщик)), определяются с учетом следующих особенностей:

- 1) у налогоплательщика-эмитента не возникает прибыли (убытка) при получении имущества (имущественных прав) в качестве оплаты за размещаемые им акции (доли, паи);
- 2) у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев).

Акционеры (участники, пайщики) признают стоимость приобретенных акций (долей, паев) равной стоимости имущества или имущественных прав, переданных в обмен на эти акции (доли, паи). Для неденежных вкладов такая стоимость определяется на основании решения акционеров (участников, пайщиков). В некоторых случаях их должен оценивать независимый оценщик.

Определенная таким образом стоимость акций (долей, паев) может быть увеличена на сумму расходов, которые были произведены при получении (передаче) имущества.

При ликвидации организации ее имущество распределяется между акционерами (участниками, пайщиками). Согласно пункту 2 статьи 277 Налогового кодекса РФ налогом на прибыль при этом облагается только разница между рыночной стоимостью такого имущества и стоимостью акций (долей, паев), которые были оплачены акционерами (участниками, пайщиками).

Добавим, что пункт 3 статьи 277 указывает, что доход (убыток), который акционеры (участники, пайщики) организации получили при ее реорганизации, для целей налогообложения не учитывается.

Кроме того, в статье 277 Налоговом кодексе РФ определено, как оценивать имущество, полученное в виде взноса в уставный капитал. Первоначальная стоимость имущества должна определяться по данным налогового учета учредителя.

Имущество, полученное в уплату вклада в уставный капитал фирмы, оценивается по остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета бывшего хозяина. Фиксируется эта стоимость на дату перехода права собственности, то есть на момент передачи в уставный капитал. Если по условиям учредительного договора вклад материнской компании увеличен еще на сумму дополнительных расходов, связанных с передачей, то ее тоже можно включить в первоначальную стоимость имущества.

Поэтому теперь дочерней фирме придется получить из налогового учета своего учредителя данные об остаточной стоимости объектов. Ведь если при налоговой проверке фирма не сможет представить документы, из которых будет видна остаточная стоимость имущества, то инспекторы сочтут ее равной нулю (п. 1 ст. 277 Налогового кодекса РФ).

Поскольку сегодняшняя редакция статьи 277 ухудшает положение налогоплательщиков, то в некоторых случаях у организаций есть полное право ее не применять. Все зависит от того, когда именно имущество было получено в уставный капитал.

Порядок признания доходов по договору простого товарищества

В статье 278 Налогового кодекса РФ изложен порядок признания доходов по договору простого товарищества (совместной деятельности). Напомним, что по такому договору несколько организаций или индивидуальных предпринимателей (участников) объединяют свои вклады и совместно действуют для извлечения прибыли (ст. 1041 Гражданского кодекса РФ).

В качестве вклада в совместную деятельность могут быть переданы деньги, амортизируемое имущество, имущественные права, сырье, материалы и т. д. Согласно пункту 1 комментируемой статьи передача имущества (имущественных прав) в счет вклада по договору простого товарищества не считается реализацией и соответственно не облагается налогом на прибыль.

Учет доходов и расходов простого товарищества должен вести один из его участников. Пункт 2 статьи 278 Налогового кодекса РФ указывает, что эту функцию может выполнять только российский участник (российская организация или предприниматель — налоговый резидент Российской Федерации). Данное требование справедливо даже тогда, когда общие дела товарищества ведет иностранная организация.

Прибыль простого товарищества (разницу между доходами и расходами) надо распределять между каждым из его участников пропорционально его доле в общей сумме вкладов. Для участника его доля прибыли является вне-реализационным доходом. Этот доход определяется нарастающим итогом с начала года. Участник, на которого возложен учет доходов и расходов простого товарищества, обязан ежеквартально (до 15 апреля, 15 июля, 15 октября и 15 января) сообщать другим участникам сумму причитающейся им прибыли.

В результате своей деятельности простое товарищество может получить не прибыль, а убыток. Согласно пункту 4 статьи 278 Налогового кодекса РФ такие убытки между участниками простого товарищества не распределяются и при налогообложении не учитываются.

После того, как простое товарищество прекратит свою деятельность, участникам надо возвратить внесенное ими имущество. При этом оценка возвращаемого имущества может оказаться меньше той его оценки, по которой оно было передано простому товариществу. Пункт 6 статьи 278 Налогового кодекса РФ гласит, что указанная разница убытком не считается и соответственно не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Налоговая база при уступке (переуступке) права требования

Статья 279 Налогового кодекса РФ устанавливает особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования.

При переуступке долга по договорам реализации товаров, работ или услуг установлены следующие правила расчета НДС. Прежде всего, переуступить имущественное право требовать долг могут:

- сам продавец (подрядчик), реализовавший товары (работы, услуги), по которым образовалась задолженность;

– новый кредитор.

Если право требования уступает продавец товаров или фирма, выполнившая работы (оказавшая услуги), то налогооблагаемая прибыль равна разнице между выручкой от продажи имущественного права и задолженностью по реализованным товарам, работам или услугам. Но чаще всего такая задолженность превышает выручку от уступки, и фирма получает убыток, который включить во внереализационные расходы. Но тут есть следующие нюансы. Если долг уступили до того, как истек срок, установленный покупателю для оплаты товаров (работ, услуг), то согласно пункту 1 статьи 279 Налогового кодекса РФ, максимальную сумму убытка, которую можно исключить из налогооблагаемой прибыли, рассчитывают так:

$$Y = B \times CP \times 1,1 \times K : 365 \text{ (366)},$$

где Y – максимальная сумма убытка, учитываемая в целях налогообложения;

B – выручка от уступки имущественного права;

CP – ставка рефинансирования Центрального банка РФ, которая действовала в день уступки;

K – количество дней, прошедших от даты уступки до даты погашения долга, указанной в договоре реализации;

365 (366) – количество дней в календарном году.

А если должник будет оплачивать товары (работы, услуги) в иностранной валюте, формула для расчета убытка будет такой:

$$Y = B \times 15\% \times K : 365 \text{ (366)}.$$



ПРИМЕР ЗАО «Ярус» в 2006 году начисляло НДС «по оплате». 22 декабря 2006 года ЗАО «Ярус» продало ООО «Мезонин» партию товара за 118 000 руб. (в том числе НДС – 18 000 руб.).

А 17 января 2007 года ЗАО «Ярус» уступило ООО «Эркер» право требования долга по договору с ООО «Мезонин». Выручка от переуступки составила 90 000 руб.

В договоре реализации указано, что ООО «Мезонин» должно оплатить товар до 26 января 2007 года включительно. Право требования по этому договору уступлено на 9 дней раньше – 17 января. Поэтому бухгалтер ЗАО «Ярус» рассчитал максимальный размер убытка, который можно исключить из налогооблагаемого дохода. Этот максимум составил (при условии, что ставка рефинансирования Центрального банка РФ на 17 января 2006 года составляет 13%):

$$90\,000 \text{ руб.} \times 13\% \times 1,1 \times 9 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} = 317,34 \text{ руб.}$$

Фактический же убыток от уступки равен 28 000 руб. (118 000 – 90 000). Поэтому 17 января 2006 года бухгалтер ЗАО «Ярус» сделал еще одну проводку:

ДЕБЕТ 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– 6643,84 руб. ((28 000 руб. – 317,34 руб.) × 24%) – начислено постоянное налоговое обязательство по разнице между убытком, полученным от уступки требования, и суммой этого убытка, уменьшающей налогооблагаемую прибыль.

Теперь предположим, что право требования уступили после того, как истек срок оплаты по договору. В этом случае из налогооблагаемой прибыли можно исключить всю сумму убытка. Правда, в день уступки во внереализационные расходы включается только половина убытка. Оставшаяся же его часть берется в уменьшение прибыли по истечении 45 дней, считая со дня уступки. Такое правило установлено пунктом 2 статьи 279 Налогового кодекса РФ.



ПРИМЕР Используем условия предыдущего примера. Но предположим, что по условиям договора ООО «Мезонин» должно оплатить товар до 16 января 2007 года. Поскольку право требования реализовано позднее этой даты – 17 января, ЗАО «Ярус» может включить во внереализационные расходы весь

полученный убыток. При этом 14 000 руб. (28 000 руб. $\times$ 50%) списано на расходы в день уступки – 17 января 2007 года. А оставшиеся 14 000 руб. убытка отнесены в уменьшение налогооблагаемого дохода по истечении 45 дней – 3 марта 2007 года.

Отчетные периоды по налогу на прибыль у ЗАО «Ярус» составляют I квартал, полугодие и 9 месяцев. Разница между убытком, списанным в бухгалтерском и налоговом учете, образовалась и была погашена в одном отчетном периоде. Поэтому бухгалтер не стал начислять отложенный налоговый актив.

Как видно из примера, фирме гораздо выгоднее уступить право требования по договору реализации после наступления срока платежа. Тогда в расходы удастся включить весь убыток от уступки. Поэтому некоторые продавцы, собравшиеся переуступить свою задолженность до срока платежа, который прописан в договоре, чтобы сэкономить на налоге, заключают с покупателем дополнительное соглашение. В нем указывают новый срок погашения задолженности, который датирован днем, предшествующим уступке имущественного права. Правда, это можно сделать лишь в том случае, когда договором не предусмотрена неустойка за просрочку платежа. Ведь иначе покупателю придется эту неустойку начислить и включить в расчет налога на прибыль (п. 3 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

Если право требования уступает новый кредитор, то налогооблагаемая прибыль по такой операции равна разнице между выручкой без учета НДС и суммой, уплаченной предыдущему кредитору. А если при этом получен убыток, налогооблагаемая база по налогу на прибыль признается равной нулю. Такой точки зрения придерживаются налоговики. Они считают, что Налоговый кодекс не предоставляет возможности новому кредитору учитывать убыток при расчете налога на прибыль. Отметим, что по данному вопросу кодекс действительно не содержит четких формулировок. Поэтому шансы отстоять противоположную точку зрения, невелики.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами

В статье 280 Налогового кодекса изложены особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами.

Поскольку глава 25 Налогового кодекса не содержит даже примерного перечня расходов, связанных с приобретением и реализацией ценных бумаг, то непрофессиональные участники рынка ценных бумаг определяют эти расходы, руководствуясь ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина от 10 декабря 2002 г. № 126н). К расходам, связанным с приобретением и реализацией ценных бумаг упомянутый документ относит: суммы, уплачиваемые продавцу по договору; суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения посредническим организациям, с чьим участием приобретены ценные бумаги; расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым для приобретения ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету; иные расходы, связанные непосредственно с приобретением ценных бумаг.

Для профессиональных участников ценных бумаг расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг установлены пунктом 3.2 Правил отражения профессиональными участниками рынка ценных бумаг и инвестиционными фондами в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами, утвержденных постановлением ФКЦБ от 27 ноября 1997 г. № 40. Организатором торговли на рынке ценных бумаг называется имеющий соответствующую лицензию профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по предоставлению услуг, непосредственно способствующих заключению гражданско-правовых сделок с ценными бумагами между участниками рынка ценных бумаг (ст. 9 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»).

Расскажем сначала о том, что установлено законодательством России касательно ценных операций.

Гражданским законодательством Российской Федерации, установлено, что ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (п. 1 ст. 142 Гражданского кодекса РФ).

В то же время пункт 1 статьи 149 Гражданского кодекса РФ допускается и существование бездокументарных ценных бумаг, то есть бумаг, обязательство эмитента которых выражено не в документе в смысле пункта 1 ста-

ты 142 Кодекса, а в виде записи на особом счете. Соответственно, осуществление или передача прав по таким ценным бумагам производятся путем фиксации права в бездокументарной форме (с помощью средств электронно-вычислительной техники и т.п.) лицом, получившим специальную лицензию Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг (ФКЦБ): депозитарием — на счете «депо», специализированным регистратором — на лицевом счете в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг.

Самим Гражданским кодексом РФ к ценным бумагам отнесены: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги (ст. 143 Гражданского кодекса РФ), простое и двойное складское свидетельство (ст. 912 Гражданского кодекса РФ).

Кроме этого указывается, что к ценным бумагам относятся и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг (ст. 143 Гражданского кодекса РФ). В настоящее время к числу ценных бумаг отнесены:

жилищный сертификат как особый вид облигаций (п. 2 Положения о выпуске и обращении жилищных сертификатов, утвержденного Указом Президента РФ от 10 июня 1994 г. № 1182);

закладная (п. 2 ст. 13 Федерального закона от 16 июля 1998 года № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)»);

инвестиционный пай;

опционные свидетельства на акции и облигации.

Из всех перечисленных видов ценных бумаг бездокументарными не могут быть только векселя (ст. 4 Федерального закона от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»).

В соответствии с законодательством Российской Федерации эмиссионная ценная бумага — это любая ценная бумага, в том числе бездокументарная, которая характеризуется одновременно следующими признаками:

закрепляет совокупность имущественных и неимущественных прав, подлежащих удостоверению, уступке и безусловному осуществлению с соблюдением установленных настоящим Федеральным законом формы и порядка;

размещается выпусками;

имеет равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска вне зависимости от времени приобретения ценной бумаги (ст. 2 Федерального закона от 22 апреля 1996 года № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»).

На сегодня таким признакам отвечают акции, облигации, жилищные сертификаты, инвестиционные паи, опционные свидетельства. При выпуске любой из этих бумаг должен утверждаться в установленном порядке проспект эмиссии.

Операция с ценными бумагами может быть одновременно квалифицирована также и как операция с финансовыми инструментами срочных сделок в том случае, если имеет место операция с так называемыми производными (вторичными) ценными бумагами. Это — любые ценные бумаги, удостоверяющие право их владельца на покупку или продажу других ценных бумаг, называемых базисным активом.

В настоящее время производными ценными бумагами в законодательстве напрямую названы только опционные свидетельства на акции и облигации (за исключением государственных облигаций и облигаций муниципальных образований).

Согласно указанному постановлению опционным свидетельством является именная ценная бумага, которая закрепляет право ее владельца в сроки и на условиях, указанных в сертификате опционного свидетельства и решении о выпуске опционных свидетельств (для документарной формы выпуска) или решении о выпуске опционных свидетельств (для бездокументарной формы выпуска) на покупку (опционное свидетельство на покупку) или продажу (опционное свидетельство на продажу) ценных бумаг (базисного актива) эмитента опционных свидетельств или третьих лиц, отчет об итогах выпуска которых зарегистрирован до даты выпуска опционных свидетельств.

Купонный доход — это форма дохода по облигациям как виду ценных бумаг в виде заранее установленного (фиксированного), или «плавающего» (переменного) процента, начисляемого, к их номинальной стоимости по истечении определенного периода времени в соответствии с условиями эмиссии. Если указанный период короче срока обращения облигации, т.е., если указанный доход начисляется не единожды — одновременно с погашением облигации, то право на его получение фиксируется обычно включенным в бланк облигации (при ее докумен-

тарной форме) отрезным талоном, традиционно именуемым «купоном» (от французского *coupon* — остаток, талон, квитанция). Поэтому такой доход называют «купонным».

Соответственно накопленный купонный доход (НКД) — это «часть процентного (купонного) дохода, выплата которого предусмотрена условиями выпуска такой ценной бумаги, рассчитываемая пропорционально количеству дней, прошедших от даты выпуска ценной бумаги или даты выплаты предшествующего купонного дохода до даты совершения сделки (даты передачи ценной бумаги) (п. 4 комментируемой статьи).

Таким образом, формально цена сделки с облигациями с купонным доходом, а следовательно, и доход продавца (расход покупателя) облигации складывается из двух частей — основной стоимости, на профессиональном сленге называемой стоимостью «тела» облигации, и «набежавшего» на день купли-продажи НКД.

Аналогичным образом при погашении облигации доход, выплачиваемый ее держателю эмитентом облигации, складывается также из двух частей — номинальной стоимости облигации и НКД, накопившегося за время нахождения облигации у налогоплательщика.

Однако раздельный учет НКД в целях налога на прибыль необходим только в том случае, если доходы в виде НКД облагаются не по общей ставке. На сегодня это имеет место только применительно к государственным и муниципальным ценным бумагам.

Теперь расскажем о методах оценки ценных бумаг в бухгалтерском учете.

Оценка ценных бумаг при методе ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги продаются в течение месяца в последовательности их поступления (приобретения), т.е. ценные бумаги, первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения, а в себестоимости реализации (выбытия) ценных бумаг учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

Себестоимость реализованных (выбывших) ценных бумаг определяется путем вычитания из суммы себестоимости остатков ценных бумаг на начало месяца и себестоимости поступивших за месяц ценных бумаг себестоимости остатка ценных бумаг на конец месяца.



ПРИМЕР

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	Сумма, млн. руб.	кол-во	Цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.
Остаток на 1-е число	100	100	10,0	—	—	—	100		
10-е	50	100	5,0	60			90		
15-е	60	110	6,6	100			50		
20-е	80	120	9,6	—	—	—	130		
Итого	290	107,6	31,2	160	100,6	16,1	130	116,2	15,1

1) Себестоимость остатка ценных бумаг на конец месяца исходя из себестоимости по последним поступлениям:

$$(80 \times 120 \text{ тыс. руб.}) + (50 \times 110 \text{ тыс. руб.}) = 15,1 \text{ млн. руб.}$$

2) Себестоимость реализованных (выбывших) ценных бумаг:

$$31,2 \text{ млн. руб.} - 15,1 \text{ млн. руб.} = 16,1 \text{ млн. руб.}$$

3) Себестоимость единицы реализованных (выбывших) ценных бумаг:

$$16,1 \text{ млн. руб.} / 160 = 100,6 \text{ тыс. руб.}$$

Этот метод можно также применять в течение месяца на каждую дату выбытия внутри месяца ценных бумаг, используя оценку остатка ценных бумаг, определенную по методу ФИФО, на дату предшествующей операции (так называемый метод скользящей ФИФО).

Согласно пункту 2.4 Правил отражения профессиональными участниками рынка ценных бумаг и инвестиционными фондами в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами, утвержденных постановлением ФКЦБ от 27 ноября 1997 г. № 40 профессиональные участники рынка ценных бумаг могут определять также методом средней себестоимости. Более того, профессиональные участники и инвестиционные фонды, производящие переоценку вложений в ценные бумаги, используют только метод средней себестоимости. Однако, как следует из комментируемого пункта статьи 280, в целях налогообложения метод средней себестоимости не применяется (не учитывается).

Применительно к переносу на будущее убытков по операциям с ценными бумагами подтверждается норма пункта 8 комментируемой статьи о необходимости для непрофессиональных участников рынка ценных бумаг вести в целях налогообложения отдельный учет финансовых результатов по операциям с ценными бумагами, а внутри них – отдельный учет финансовых результатов по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на ОРЦБ.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг переносят на будущее единый общий убыток от операций со всеми ценными бумагами.

Налоговым кодексом установлены налоговые ставки, применяющиеся при определении налоговой базы по операциям с отдельными видами долговых обязательств (ст. 281 Налогового кодекса РФ):

0 процентов – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга России;

15 процентов – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условия выпуска и обращения которых предполагают получение дохода в виде процентов.

Государственные облигации бывают двух видов: федеральные государственные, выпускаемые от имени Российской Федерации, и государственные субъектов Российской Федерации, соответственно выпускаемые от имени субъекта Российской Федерации (п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29 июля 1998 года № 136-ФЗ «Об особенностях эмиссии и обращения государственных и муниципальных ценных бумаг»).

9.1.4. Налоговая ставка, налоговый период

Налоговая ставка

Налог на прибыль распределяется между двумя бюджетами: федеральным и региональным (п. 1 ст. 284 Налогового кодекса РФ). В федеральный бюджет налог на прибыль зачисляется по ставке 6,5 процентов, в региональный – по ставке 17,5 процентов (итого 24 процента).

Уплата налога не в тот бюджет квалифицируется как неуплата налога, что влечет начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности по статье 122 Налогового кодекса РФ. К такому выводу пришел Пленум ВАС РФ в своем постановлении от 28 февраля 2001 г. № 5.

Налоговый период

По налогу на прибыль налоговый период равен календарному году, то есть с 1 января по 31 декабря (ст. 285 Налогового кодекса РФ). Для организаций, созданных в период с 1 января по 30 ноября включительно, налоговым периодом признается промежуток времени со дня государственной регистрации и до конца года. Что же касается организаций, регистрация которых пришлась на декабрь, то для них первый налоговый период равен периоду времени со дня регистрации и до конца следующего календарного года.

Для организаций, которые были ликвидированы или реорганизованы до конца года, последний налоговый период равен временному промежутку с 1 января до дня ликвидации или реорганизации.

Отчетными периодами по налогу на прибыль могут быть либо I квартал, полугодие и 9 месяцев, либо январь, январь и февраль и т.д. В первом случае налоговая декларация представляется лишь раз в квартал, а во втором случае – раз в месяц. Причем налогоплательщик ежегодно может менять отчетные периоды, достаточно лишь до 31 декабря предшествующего года уведомить инспекторов о своем решении.

Какой отчетный период предпочесть?

Понятно, что бухгалтеру проще готовить отчетность по налогу на прибыль не каждый месяц, а раз в квартал. Однако зачастую куда важнее лишних трудозатрат бывает стремление снизить размер налоговых платежей или перенести их часть на более позднее время. И если исходить из таких соображений, то оба способа отчетности по налогу на прибыль имеют равные шансы. Тут все зависит от того, каким образом меняется прибыль вашей фирмы в течение года.

Когда выгодно отчитываться раз в квартал

Если фирма решит отчитываться по налогу на прибыль раз в квартал, ей придется уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли, полученной в предыдущие периоды. Так, авансы за январь, февраль и март равны суммам, которые предприятие было обязано уплатить в бюджет в октябре, ноябре и декабре прошлого года (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

Существует две причины, из-за которых предприятию предпочтительнее избрать в качестве отчетных периодов I квартал, полугодие и 9 месяцев.

Первая причина. Фирма стабильно в течение года получает прибыль. В этом случае у предприятия ежемесячные авансовые платежи приблизительно соответствуют налогу, исчисленному по фактической прибыли истекшего квартала. При этом отчитываться по налогу бухгалтер должен лишь раз в квартал.

Получается, что суммы налога, начисленные исходя из фактической прибыли, меньше суммы ежемесячных авансовых платежей. Однако значительной переплаты у фирмы не будет, поскольку она сможет регулярно засчитывать ее в счет предстоящих платежей.

Вторая причина. Организация имеет право не перечислять ежемесячные авансовые платежи. В некоторых случаях предприятия имеют право уплачивать налог на прибыль только раз в квартал. В частности, это касается вновь созданных фирм, у которых ежемесячная выручка не превышает 1 000 000 руб. Кроме того, не платить ежемесячные авансовые платежи могут организации, у которых в четырех предыдущих кварталах выручка не была в среднем больше 3 000 000 руб. за каждый квартал.

Понятно, что у фирм, которые не платят ежемесячные авансы, налог на прибыль будет исчисляться исходя из прибыли, фактически полученной за истекший период. Отчетность же надо сдавать тоже только раз в квартал.

Когда выгодно отчитываться раз в месяц

Если организация отчитывается по налогу на прибыль ежемесячно, то каждый авансовый платеж равен разнице между суммой налога, посчитанной нарастающим итогом с начала года, и налогом, который уплатили за предыдущие месяцы.

Главная особенность ежемесячной отчетности по налогу на прибыль состоит в том, что по результатам каждого периода фирма платит налог именно с той прибыли, которую фактически получила.

Поэтому такой способ уплаты налога оптимален для фирм, у которых прибыль, подсчитанная нарастающим итогом, к концу года снижается. Чаще всего это происходит у предприятий, которые ввиду специфики своей деятельности получают максимальный доход летом, а зимой несут убытки.

Отметим такой нюанс: в январе фирме, которая отчитывается каждый месяц, налог на прибыль перечислять вообще не надо. Ведь последний отчетный период в году равен периоду с января по ноябрь включительно. А весь календарный год считается налоговым периодом. В результате декабрьская прибыль относится не к отчетному, а к налоговому периоду. Налог же по итогам такого периода перечисляют не позднее 28 марта следующего года.

Переход с квартальной отчетности на ежемесячную

Рассмотрим ситуацию, когда фирма решила с 2008 года перейти на ежемесячную отчетность по налогу на прибыль. О таком решении нужно уведомить налоговиков до конца 2007 года. При этом уведомление составляется в произвольной форме.

Как мы уже сказали, в январе предприятия, отчитывающиеся каждый месяц, авансовых платежей не перечисляют. Авансовый же платеж, который нужно перечислить не позднее 28 февраля, рассчитывают исходя из прибыли, фактически полученной за январь. В марте авансовый платеж равен налогу с прибыли, полученной с 1 января по 28 февраля включительно, за вычетом аванса, уплаченного в феврале.

Переход с ежемесячной отчетности на квартальную

Теперь предположим, что в 2007 г. организация отчитывается по налогу на прибыль ежемесячно. Но ввиду того, что прибыль растет в течение года равномерно, с 2008 года фирма решила отчитываться раз в квартал. Уведомлять о таком решении налоговиков Налоговый кодекс РФ не требует. Но во избежание конфликта с чиновниками все же имеет смысл составить такое уведомление в произвольной форме и представить его в инспекцию до начала 2008 года.

Авансовые платежи за январь, февраль и март равны 1/3 суммы ежемесячных авансовых платежей, которые предприятие должно было перечислить в IV квартале предыдущего года.

В дальнейшем предприятие будет уплачивать ежемесячные авансовые платежи в общем порядке. Скажем, во II квартале 2008 г. каждый ежемесячный аванс составит 1/3 налога, исчисленного с фактической прибыли I квартала.

Организация по своему выбору может перечислять ежемесячные авансовые платежи исходя из (ст. 286 Налогового кодекса РФ):

- прибыли, полученной в предыдущем квартале;
- фактически полученной прибыли за месяц.

Если организация решила платить ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли, полученной в предыдущем квартале, налог, который следует перечислить в январе, феврале и марте, равен суммам, которые предприятие было обязано уплатить в бюджет в октябре, ноябре и декабре прошлого года (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ).

В апреле бухгалтер должен рассчитать налог исходя из прибыли, фактически полученной за I квартал. Если результат превысит сумму, перечисленную в течение этого квартала, разницу нужно доплатить до 28 апреля включительно. В том же случае, когда сумма ежемесячных платежей оказалась больше налога, начисленного по итогам I квартала, переплату можно зачесть в счет будущих платежей. Далее авансы по прибыли за полугодие и 9 месяцев считаются аналогично.

Организация, решившая перечислять ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической полученной за месяц прибыли, должна уведомить об этом налоговиков не позднее 31 декабря предшествующего года (п. 2 ст. 286 Налогового кодекса РФ). Размер платежа в таком случае рассчитать несложно. Так, до 28 февраля перечисляют налог, исчисленный с январской прибыли. А до 28 марта в бюджет уплачивают сумму, которую можно рассчитать по такой формуле:

$$АПм = Няф - Ня,$$

где АПм – авансовый платеж, который нужно перечислить до 28 марта;

Няф – суммарный налог на прибыль за январь и февраль;

Ня – налог на прибыль, уплаченный по итогам января.

Кроме того, в марте нужно заплатить налог по итогам предыдущего года. Сумма такого платежа равна разнице между налогом, исчисленным за январь–декабрь и январь–ноябрь.

А вот в январе организациям, уплачивающим ежемесячные авансы исходя из фактической прибыли, налог на прибыль перечислять вообще не надо.

Все дело в том, что последним отчетным периодом является период с января по ноябрь. Весь же календарный год считается налоговым периодом. Поэтому прибыль, полученная в декабре, относится не к отчетному, а к налоговому периоду. А налог по итогам такого периода нужно уплатить до 28 марта.

Пункт 3 комментируемой статьи называет организации, которым не нужно перечислять ежемесячные авансовые платежи. Они могут уплачивать налог на прибыль лишь раз в квартал.

Прежде всего, это касается фирм, чья выручка за четыре предыдущих квартала не превысила 3 000 000 руб. без НДС за каждый квартал. Кроме того, от ежемесячных платежей освобождены:

- бюджетники;
- постоянные представительства иностранных организаций;
- некоммерческие организации, не получающие доходов от реализации товаров, работ или услуг;
- участники простого товарищества в отношении прибыли, полученной от совместной деятельности;
- инвесторы соглашений о разделе продукции (в части доходов от реализации таких соглашений).

Налоговый кодекс РФ освобождает также от ежемесячных налоговых платежей вновь созданные организации. Они могут перечислять налог раз в квартал до тех пор, пока их выручка не превысит либо 1 000 000 руб. за месяц, либо 3 000 000 руб. за квартал. Но в любом случае первый платеж по налогу на прибыль вновь созданная фирма должна заплатить лишь после того, как закончится квартал, в котором она начала свою деятельность. Это правило действует, даже если доход, полученный в этом квартале, превысил 3 000 000 руб.

Существуют три варианта уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль (ст. 287 Налогового кодекса РФ):

- ежемесячно исходя из прибыли за прошлый квартал;
- ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли;
- ежеквартально.

В первом случае сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Величина ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, то указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Кроме того, организации вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли, уведомив об этом свою налоговую инспекцию не позднее 31 декабря года, предшествующего переходу. При этом систему уплаты авансовых платежей нельзя изменить в течение года.

И, наконец, организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации не превысит в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, могут платить только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

9.1.5. Налог на прибыль для организаций с обособленными подразделениями

Российским фирмам не приходится отдельно считать налог на прибыль, приходящийся на каждое обособленное подразделение, если все они находятся в одном субъекте РФ (ст. 288 Налогового кодекса РФ). Сумму налога по всем подразделениям, расположенным в одном регионе, рассчитывают исходя из их совокупной прибыли. Перечислять платеж надо с расчетного счета одного из этих подразделений – по выбору фирмы. О том, какой именно филиал будет платить налог, надо уведомить все инспекции, в которых состоят на учете обособленные подразделения.

Проинформировать надо налоговые органы как по местонахождению ответственного за перечисление налога филиала, так и по местонахождению каждого из подразделений, через которые больше не планируется платить налог. Для каждого из этих уведомлений чиновники разработали свою форму.

Первое из уведомлений нужно подать в налоговую инспекцию по местонахождению того подразделения, через которое будет перечисляться налог. Цель этого документа – сообщить налоговикам, какое подразделение выбрала фирма для уплаты налога.

В уведомлении нужно указать:

- полное наименование фирмы и ее ИНН;
- наименование ответственного подразделения, которое будет перечислять налог за все структуры, находящиеся в данном регионе;
- подразделения, расположенные в том же субъекте России и через которые организация не будет перечислять региональную часть налога (как это было раньше).

В каждую из налоговых инспекций, где состоят на учете филиалы, через которые больше не будет уплачиваться налог на прибыль, нужно также подать уведомление. Завизировать уведомления должны руководитель и главный бухгалтер организации.

Кодекс требует распределять налог на прибыль, уплачиваемый в бюджет субъекта России, между головной организацией и ее обособленными подразделениями. Для этого нужно определить налогооблагаемую прибыль, приходящуюся на каждое подразделение. Ее рассчитывают по двум показателям:

- удельному весу среднесписочной численности работников (или по выбору бухгалтера – расходов на оплату труда) обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) всей фирмы;
- удельному весу остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества всего предприятия.

Перечислять платеж надо будет с расчетного счета одного из этих подразделений – по выбору фирмы. О том, какой именно филиал будет платить налог, надо уведомить все инспекции, в которых состоят на учете обособленные подразделения.

Налоговые декларации по налогу на прибыль обязаны представлять все налогоплательщики (ст. 289 Налогового кодекса РФ). Данное требование следует соблюдать даже тем, кто по итогам отчетного (налогового) периода не должен уплачивать налог на прибыль.

Декларация представляется в налоговые органы, как по месту нахождения самой организации, так и каждого из ее обособленных подразделений. Причем декларация, подаваемая по месту нахождения организации, должна содержать не только данные по организации в целом, но и по каждому обособленному подразделению.

Налогоплательщики представляют декларации по итогам отчетных и налоговых периодов. Причем по итогам отчетного периода представляется декларация упрощенной формы. Кроме того, такую же упрощенную декларацию, но уже по итогам всего года, могут представлять те некоммерческие организации, у которых нет обязательств по уплате налога.

Что касается налоговых агентов, то они представляют налоговым органам так называемые налоговые расчеты. Но делать это надо только в тех случаях, когда в отчетном (налоговом) периоде налоговые агенты выплачивали доход налогоплательщикам.

Главой 25 Налогового кодекса РФ установлены следующие сроки представления налоговых деклараций. Упрощенные декларации (налоговые расчеты) за I квартал, полугодие и 9 месяцев надо представлять не позднее 28 апреля, 28 июля и 28 октября текущего года. А налоговая декларация (налоговый расчет) за налоговый период должна быть представлена не позднее 28 марта следующего года.

Декларация по налогу на прибыль приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. № 24н.

9.1.6. Особенности налогообложения для некоторых типов организаций

Налогообложение банков

К доходам банков относятся доходы, приведенные в статьях 249 и 250 Налогового кодекса РФ. Правда, определяются с учетом особенностей, предусмотренных статьей 290 Кодекса. Скажем, проценты по кредитным договорам признаются доходами от реализации, поскольку они связаны с его основной – банковской деятель-

ностью. Всего в пункте 2 статьи 290 Налогового кодекса РФ приведен открытый перечень доходов, состоящих из 22 пунктов.

Добавим, что с 2006 года в доходы банка не включаются страховые выплаты, полученные по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика банка, в пределах суммы задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам и начисленным процентам, погашаемой (прощаемой) банком за счет указанных страховых выплат (п. 3 ст. 290 Налогового кодекса РФ).

Статья 291 Налогового кодекса РФ посвящена расходам банков. Всего в этом перечне 21 пункт расходов. К расходам банка также отнесены суммы страховых взносов по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика банка, в которых банк является выгодоприобретателем, при условии компенсации данных расходов заемщиками (подп. 20.2 п. 2 ст. 291 Налогового кодекса РФ).

Согласно положению Центрального банка РФ от 26 марта 2004 г. № 254-П банки обязаны создавать резервы на возможные потери по ссудам, в частности под учтенные векселя. Банки вправе создавать резерв на возможные потери по ссудам по ссудной и приравненной к ней задолженности. А суммы отчислений в эти резервы, сформированные в порядке, установленном ЦБ РФ, признаются в налоговом учете внереализационными расходами. Об этом говорится в статье 292 Налогового кодекса РФ. Но при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде отчислений в резервы, сформированные под векселя, за исключением учтенных банками векселей третьих лиц, по которым вынесен протест в неплатеже.

Суммы сформированного резерва не полностью использованные банком в отчетном (налоговом) периоде могут быть перенесены на следующий отчетный (налоговый) период. При этом нужно провести инвентаризацию судной задолженности и скорректировать сумму вновь создаваемого резерва.

Если сумма вновь создаваемого в отчетном (налоговом) периоде резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разницу включают в состав внереализационных доходов банка в последний день отчетного (налогового) периода. В противном случае, разница включается во внереализационные расходы банков в последний день отчетного (налогового) периода.

Если банк сформировал резерв на возможные потери по ссудам и погасил безнадежную задолженность по ссудам за счет созданного резерва в течение одного отчетного (налогового) периода, то в этом случае не возникает дохода, увеличивающего налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Налогообложение страховых компаний

Налог на прибыль страховые компании платят с прибыли, полученной от своей деятельности. Определяется она по правилам статьи 247 Налогового кодекса РФ. Согласно статье 293 Налогового кодекса РФ к доходам страховой организации помимо доходов, предусмотренных статьями 249 и 250 Налогового кодекса РФ, относятся доходы от страховой деятельности, установленные пунктом 2 комментируемой статьи. В частности, налогом на прибыль облагаются страховые премии (взносы) по договорам страхования, сострахования и перестрахования. При этом страховые премии (взносы) по договорам сострахования включаются в состав доходов страховщика (состраховщика) только в размере его доли страховой премии, установленной в договоре сострахования. Доходы страховой организации в виде страховой премии признаются на дату возникновения права на получение страховой премии (взноса) от страхователя (перестрахователя), вытекающего из условий договора страхования, сострахования, перестрахования.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 293 Налогового кодекса РФ суммы уменьшения (возврата) страховых резервов, образованных в предыдущие отчетные периоды с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах, также являются доходами страховых организаций от осуществления страховой деятельности.

Кроме того, доходам страховых организаций от осуществления страховой деятельности, относятся:

- вознаграждения и тантьемы (форма вознаграждения страховщика со стороны перестраховщика) по договорам перестрахования;
- вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования;
- 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 в соответствии с действующим законодательством права требования страхователя (выгодоприобретателя) к лицам, ответственным за причиненный ущерб;

- суммы санкций за неисполнение условий договоров страхования, признанные должником добровольно либо по решению суда;
- вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера;
- вознаграждения, полученные страховщиком за оказание услуг сюрвейера (осмотр принимаемого в страховании имущества и выдача заключений об оценке страхового риска) и аварийного комиссара (определение причин, характера и размеров убытков при страховом событии);
- суммы возврата части страховых премий (взносов) по договорам перестрахования в случае их досрочного прекращения.

Перечень доходов страховых организаций от осуществления страховой деятельности является открытым.

Согласно статье 294 Налогового кодекса РФ расходы, установленные в статьях 254–269 Налогового кодекса РФ, для страховых организаций определяются с учетом особенностей, предусмотренных статьей 294 Налогового кодекса РФ. К таким расходам относятся:

- суммы отчислений в страховые резервы (с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах), формируемые на основании законодательства о страховании в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти по надзору за страховой деятельностью;
- страховые выплаты по договорам страхования, сострахования и перестрахования. К страховым выплатам относятся выплаты рент, аннуитетов, пенсий и прочие выплаты, предусмотренные условиями договора страхования;
- суммы страховых премий (взносов) по рискам, переданным в перестрахование. Положения данного подпункта применяются к договорам перестрахования, заключенным российскими страховыми организациями с российскими и иностранными перестраховщиками и брокерами;
- вознаграждения и тантъемы по договорам перестрахования;
- суммы процентов на депо премий по рискам, переданным в перестрахование;
- вознаграждения состраховщику по договорам сострахования;
- возврат части страховых премий (взносов), а также выкупных сумм по договорам страхования, сострахования и перестрахования в случаях, предусмотренных законодательством и (или) условиями договора;
- вознаграждения за оказание услуг страхового агента и (или) страхового брокера;
- расходы по оплате организациям или отдельным физическим лицам оказанных ими услуг, связанных со страховой деятельностью, в том числе:

услуг актуариев;

медицинского обследования при заключении договоров страхования жизни и здоровья, если оплата такого медицинского обследования в соответствии с договорами осуществляется страховщиком;

детективных услуг, выполняемых организациями, имеющими лицензию на ведение указанной деятельности, связанных с установлением обоснованности страховых выплат;

услуг специалистов (в том числе экспертов, сюрвейеров, аварийных комиссаров, юристов), привлекаемых для оценки страхового риска, определения страховой стоимости имущества и размера страховой выплаты, оценки последствий страховых случаев, урегулирования страховых выплат;

услуг по изготовлению страховых свидетельств (полисов), бланков строгой отчетности, квитанций и иных подобных документов;

услуг организаций за выполнение ими письменных поручений работников по перечислению страховых взносов из заработной платы путем безналичных расчетов;

услуг организаций здравоохранения и других организаций по выдаче справок, статистических данных, заключений и иных аналогичных документов;

инкассаторских услуг.

Перечень расходов, непосредственно связанных со страховой деятельностью, так же как и перечень доходов, является открытым (подп. 10 п. 2 ст. 294 Налогового кодекса РФ).

Согласно статье 294.1 Налогового кодекса РФ к доходам страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, кроме доходов, предусмотренных статьями 249 и 250 Налогового кодекса РФ, относятся средства, перечисляемые территориальными фондами обязательного медицинского страхования (ТФОМС).

К расходам страховых организаций, предусмотренных статьями 254–269 налогового кодекса РФ, относятся также расходы, понесенные при осуществлении страховой деятельности по обязательному медицинскому страхованию, в том числе суммы отчислений в страховые резервы: резерв оплаты медицинских услуг, запасной резерв, резерв финансирования предупредительных мероприятий. В случае восстановления указанных резервов, восстановленные суммы включаются в состав внереализационных доходов.

Доход налогоплательщика, осуществляющего обязательное медицинское страхование, в виде средств, полученных от ТФОМС, признается на дату перечисления указанных средств, определенную договором финансирования, в размере, определяемом исходя из порядка финансирования, указанного в таком договоре.

Налогообложение негосударственных пенсионных фондов

Статья 295 Налогового кодекса РФ устанавливает особенности определения доходов негосударственных пенсионных фондов (НПФ). Такие организации обязаны вести отдельный учет по доходам (расходам), полученным от:

- размещения пенсионных резервов;
- инвестирования пенсионных накоплений;
- уставной деятельности данных фондов.

К расходам, связанным с получением дохода от размещения пенсионных резервов негосударственных пенсионных фондов, кроме доходов, указанных в статьях 254–269 настоящего Кодекса (с учетом ограничений, предусмотренных законодательством Российской Федерации о негосударственном пенсионном обеспечении) относятся те, которые поименованы в статье 296 Налогового кодекса РФ.

Налогообложение участников рынка ценных бумаг

Определяя свои доходы, профессиональные участники рынка ценных бумаг, как и все остальные организации должны руководствоваться положениями статей 249 и 250 Кодекса. Помимо этого статья 298 Налогового кодекса РФ устанавливает дополнительный перечень доходов, присущих именно профессиональным участникам рынка ценных бумаг. К ним отнесены доходы:

- от оказания посреднических услуг на рынке ценных бумаг;
- часть дохода, полученного от использования средств клиентов до момента их возврата клиентам;
- от предоставления услуг по хранению сертификатов ценных бумаг и учету прав на ценные бумаги;
- от оказания депозитарных услуг;
- от предоставления консультационных услуг;
- доходы в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (см. комментарий к статье 300 Налогового кодекса РФ).

Перечень расходов профессиональных участников рынка ценных бумаг, приведенный в статье 299 Налогового кодекса РФ, дополняет общий для всех организаций перечень расходов, связанных с производством и реализацией. Среди прочего профессиональные участники рынка ценных бумаг могут включать в состав расходов, которые признаются для целей налогообложения, следующие виды расходов:

- на поддержание и обслуживание торговых мест различного режима;
- на проведение экспертизы, связанной с подлинностью документов;
- связанные с раскрытием информации о своей деятельности;
- на создание и увеличение резервов под обесценение ценных бумаг (см. комментарий к ст. 300 Налогового кодекса РФ);
- на участие в собраниях акционеров, которые проводятся эмитентами ценных бумаг или по их поручению;
- взносы организаторам торговли.

Кроме того, профессиональные участники рынка ценных бумаг вправе признать для целей налогообложения прибыли другие расходы, обусловленные их профессиональной деятельностью.

9.1.7. Особенности налогообложения компаний, работающих по срочным сделкам

Статья 300 Налогового кодекса РФ регулирует порядок создания и корректировки резервов под обесценение ценных бумаг. В состав расходов, признаваемых для целей налогообложения, такие резервы могут включить только профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность. Причем это возможно, только в том случае, если указанные организации определяют доходы и расходы по методу начисления.

Резервы создаются в конце отчетного (налогового) периода в отношении каждого выпуска ценных бумаг. Чтобы определить размер резерва необходимо из цены, по которой были приобретены ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке, вычесть их рыночную котировку на конец отчетного (налогового) периода. Для этого в цену приобретения ценной бумаги необходимо включить расходы по ее приобретению.

Корректировка резерва под обесценение ценных бумаг производится в следующих случаях:

- при реализации или ином выбытии ценных бумаг, в отношении которых был создан резерв – сумма этого резерва включается в состав доходов;
- если расчетная величина резерва на конец отчетного (налогового) периода превышает его сумму – резерв увеличивается;
- если расчетная величина резерва на конец отчетного (налогового) периода оказывается меньше суммы ранее созданного резерва – резерв восстанавливается (уменьшается) до расчетной величины, а сумма восстановления включается в доходы.

Резервы создаются только в рублях. Цену приобретения и рыночную котировку ценных бумаг, которые номинированы в иностранной валюте, надо пересчитывать в рубли на дату создания и корректировки резерва.

Финансовыми инструментами срочных сделок (далее – финансовые инструменты) Кодекс (ст. 301 Налогового кодекса РФ) называет форвардные, фьючерсные и опционные контракты, а также иные финансовые инструменты.

В соответствии со статьей 8 Закона РФ от 20 февраля 1992 г. № 2383-1 «О товарных биржах и биржевой торговле»:

- форвард – это сделка по взаимной передаче прав и обязанностей в отношении реального товара с отсрочкой его поставки;
- фьючерс – это сделка по взаимной передаче прав и обязанностей в отношении стандартных контрактов на поставку биржевого товара;
- опцион – это сделка по уступке прав на будущую передачу прав и обязанностей в отношении биржевого товара или контракта его на поставку.

Как правило, ни форвардные, ни фьючерсные, ни опционные контракты не предполагают реальной поставки базисного актива. Однако если такая поставка предполагается, то организация вправе классифицировать контракт как сделку на поставку предмета с отсрочкой исполнения. В этом случае он не будет считаться инструментом срочных сделок.

Операция с финансовым инструментом считается законченной в тот день, когда были исполнены права и обязанности по указанной операции. Это происходит в следующих случаях:

- осуществлена поставка базового актива;
- проведен окончательный взаиморасчет по финансовому инструменту;
- совершена операция, противоположная ранее совершенной операции (например, для операции, направленной на покупку базисного актива противоположной будет операция, направленная на его продажу).

Все финансовые инструменты делятся на обращающиеся и на не обращающиеся на организованном рынке. Для того чтобы финансовый инструмент был признан обращающимся, он должен одновременно отвечать двум условиям:

- порядок заключения, обращения и исполнения сделки устанавливается организатором торговли;
- информация о ценах финансовых инструментов публикуется в средствах массовой информации, в том числе в электронных, или может быть предоставлена уполномоченным лицом в течение 3 лет после даты совершения операции.

Чтобы застраховать себя от возможных в будущем убытков из-за колебаний цен или процентных ставок организации прибегают к хеджированию. Обычно при хеджировании продают (покупают) фьючерсные или опци-

онные контракты, базисным активом которых является то же актив (товары, ценные бумаги, иностранная валюта), который организация собирается продать (купить) в будущем. Указанный актив называется объектом хеджирования. Если к моменту реальной продажи (покупки) объекта хеджирования его цена возрастает, то и контракты покупаются (продаются) по более высоким ценам. В результате получается, что организация покупает (продает) актив по цене, которая действовала в момент покупки (продажи) фьючерсных или опционных контрактов.

Статья 302 Налогового кодекса РФ устанавливает порядок формирования доходов и расходов по операциям с финансовыми инструментами, которые обращаются на организованном рынке.

Доходом по таким операциям признается сумма вариационной маржи, которую организация должна получить в отчетном (налоговом) периоде. Кроме того, в состав доходов надо включать все иные суммы, причитающиеся к получению в отчетном (налоговом) периоде по указанным финансовым инструментам.

Если для одной из сторон сделки перечисленные суммы являются доходами, то другой стороне следует включить их в состав расходов. Наряду с этим, у организаций, которые проводят операции с финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, для целей налогообложения признаются любые иные расходы, возникшие при осуществлении этих операций.

Статья 303 Налогового кодекса РФ устанавливает перечень доходов и расходов, которые возникают у организаций, проводящих операции с финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке.

Согласно пункту 1 статьи 303 Налогового кодекса РФ доходами по указанным операциям организация признает следующие суммы:

- причитающиеся к получению в отчетном (налоговом) периоде при окончании операции с финансовым инструментом;
- рассчитываемые в отчетном периоде при изменении цены или иного количественного показателя, характеризующего базисный актив;
- иные суммы, причитающиеся к получению по рассматриваемым операциям в течение налогового (отчетного) периода.

Если организация не получает а уплачивает указанные суммы, то для нее они будут расходами.

Налоговая база по операциям с финансовыми инструментами равна разности между суммами доходов и расходов, полученных (осуществленных) в отчетном (налогом) периоде (ст. 304 Налогового кодекса РФ). Если сумма расходов превысит сумму доходов, то разница между ними признается убытком. Однако для целей налогообложения можно признать лишь убыток, возникший по операциям с финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке.

Что же касается убытка от операций с финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке, то он налоговую базу не уменьшает. Правда, здесь есть два исключения.

Во-первых, банки вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму убытка от операций с теми финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых является иностранная валюта. Но при этом необходимо, что бы исполнение указанного финансового актива производилось путем поставки базисного актива (иностранной валюты).

Второе исключение касается операций хеджирования. Доходы по таким операциям увеличивают, а расходы уменьшают налоговую базу по другим операциям с объектом хеджирования. Но только в том случае, если организация подтвердит, что данная операция с финансовым инструментом была направлена на уменьшение возможных убытков, то есть действительно была операцией хеджирования.

Во всех остальных случаях убыток, полученный по операциям с финансовыми инструментами, не обращающимися на организованном рынке, можно перенести на последующие 10 лет. Однако и в эти 10 лет на сумму указанного убытка организация вправе уменьшить только ту налоговую базу, которая образовалась по аналогичным операциям.

Статья 305 содержит особенности оценки для целей налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

В частности, рыночная цена сделки с финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке, — это цена в интервале между минимальной и максимальной ценой сделок с данным инструментом (интервал цен), зарегистрированных организатором торговли в день заключения сделки. Если у организатора торгов на этот

день отсутствует необходимая информация, то рыночная цена определяется исходя из интервала цен, зарегистрированного в день проведения предыдущих торгов.

Если организация одновременно совершает сделки по одному и тому же финансовому инструменту через нескольких организаторов торговли, то она самостоятельно выбирает одного из организаторов, и определяет рыночную цену своей сделки, руководствуясь интервалом цен, который зарегистрировал непосредственно этот организатор торговли.

Фактическая цена финансового инструмента, необращающегося на организованном рынке, будет считаться рыночной, если выполняется хотя бы одно из условий, установленных пунктом 2 комментируемой статьи.

Первое условие состоит в том, что указанная цена должна находиться в интервале цен по аналогичному (однородному) финансовому инструменту.

Второе условие не допускает отклонение фактической цены сделки более чем на 20 процентов от средневзвешенной цены аналогичного (однородного) финансового инструмента.

Определение постоянного представительства дано в статье 306 Налогового кодекса РФ. Это филиал, отделение, бюро, контора, наконец, участок, на котором разрабатывают полезные ископаемые... В общем, это любое обособленное подразделение иностранной организации через которое она регулярно ведет предпринимательскую деятельность.

С предпринимательством все ясно. В пункте 1 статьи 2 Гражданского кодекса говорится, что так называется деятельность, от которой организация систематически получает прибыль, используя имущество, продавая товары, оказывая услуги или выполняя работы. Вопрос в другом: как часто иностранная фирма должна делать это, чтобы ее деятельность была признана регулярной? По мнению чиновников, если иностранная компания более двух раз в году делает что-то в России за вознаграждение, то считается, что у нее в нашей стране есть постоянное представительство.

Постоянные представительства бывают основного и агентского типа. В первом случае иностранная компания сама работает на территории России. И тогда она должна встать на учет в налоговых органах. А именно, в налоговой инспекции того региона, где собирается вести свою деятельность.

Когда иностранная организация ведет свою деятельность через агента, то есть через российскую организацию, которая наделяется определенным статусом и полномочиям, можно говорить о представительствах агентского типа. В частности, агент может заключать контракты или согласовывать условия сделок от имени инофирмы. В этом случае иностранные организации должны известить налоговый орган, где регистрируют иностранцев и ФНС России. Сделать это нужно в течение 30 дней с момента, когда подписано соглашение или заключен контракт, по условиям которого иностранная компания будет работать в России.

И все же не всякое получение дохода на территории России означает, что у инофирмы есть постоянное представительство. Так, исключениями являются случаи, когда иностранная компания владеет акциями или долями в капитале российских организаций. То же самое касается ситуаций, в которых зарубежная фирма заключает с отечественным предприятием договор о совместной деятельности. Или — действует через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг.

Кроме того, существует особая группа случаев, в которых инофирма, работая в России, может не создавать представительства. Эти исключения связаны с подготовительной и вспомогательной деятельностью. В соответствии с пунктом 4 статьи 306 Налогового кодекса РФ это происходит, когда иностранная организация открывает в России:

- склады, чтобы закупать товары;
- подразделения, чтобы собирать, обрабатывать и распространять информацию о российском рынке или рекламировать свою продукцию и т.д.

Добавим, что перечень видов деятельности, которые компания вправе вести на территории РФ, не создавая при этом постоянных представительств, может быть расширен. Речь идет о соглашениях об избежании двойного налогообложения, которые заключены между Россией и государством, где зарегистрирована инофирма. Ведь международные договоры Российской Федерации, касающиеся налогов и сборов, имеют приоритет над правилами и нормами, изложенными в Налоговом кодексе РФ. На это указано в статье 7 Налогового кодекса РФ. Кстати, это относится и к соглашениям, заключенным между СССР и иностранными государствами до 1991 года (Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»).

Статья 307 содержит особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации.

Налогом на прибыль облагаются доходы постоянных представительств, уменьшенные на величину их расходов. Так сказано в статье 247 Налогового кодекса РФ.

Что же касается ставки налога, то она зависит от деятельности, которую ведет инофирма. Как и доходы российских организаций, доходы постоянных представительств иностранных компаний облагаются по ставке 24 процента. Прежде всего это касается выручки от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационных доходов, указанных в статье 250 Налогового кодекса РФ. Кроме того, ее используют, когда представительство получает, например:

- проценты по банковским счетам и депозитам;
- доходы от использования авторских прав, товарных знаков, патентов;
- выручку от продажи недвижимости, находящейся на территории Российской Федерации;
- выручку от аренды (лизинга) имущества;
- штрафы и пени;
- доходы от международных перевозок.

Еще существует ставка, равная 15 процентов. Ее представительство применяет, если получает доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, а также дивиденды от российских компаний.

В отношении дивидендов оговоримся особо. Если между Российской Федерацией и иностранным государством заключено соглашение об избежании двойного налогообложения и в нем есть положения о том, что иностранные компании платят налог на прибыль с дивидендов по той же ставке, что и российские организации, то применяется ставка 6 процентов.

Перечислять авансовые платежи и предоставлять налоговые декларации постоянные представительства должны так же, как и российские компании. Здесь стоит оговорить лишь ситуацию, в которой представительство прекращает свою деятельность в России до того, как закончился налоговый период. Тогда оно обязано в течение месяца подать в свой налоговый орган декларацию за последний отчетный период.

Когда у зарубежной организации несколько постоянных представительств на территории России, сумму налога надо определять по каждому отделению. На это указано в пункте 4 статьи 307 Налогового кодекса РФ.

Особенности налогообложения иностранных организаций при осуществлении деятельности на строительной площадке регулируется статьей 308 Налогового кодекса РФ. Тут возможны варианты.

Когда иностранная компания заключает с российской фирмой договор на выполнение некоторых строительно-монтажных работ. В этом случае вопрос о создании постоянного представительства решается иностранной компанией в зависимости от сроков, указанных в договоре на выполнение строительно-монтажных работ. Так, началом существования стройплощадки считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске субподрядчика) или дата фактического начала работ. Окончанием же существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или работ. Правда, если такой акт не оформлялся или работы фактически окончились после подписания акта, строительная площадка считается прекратившей существование на дату фактического окончания работ.

Причем если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, привлекает субподрядчиков, то время, затраченное ими на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком (ст. 308 Налогового кодекса РФ).

Если иностранная строительная компания заключает с российской фирмой несколько договоров на строительно-монтажные работы один за другим, то согласно пункту 4 статьи 308 Налогового кодекса РФ строительная площадка не прекращает существования, если работы на ней временно приостановлены, кроме случаев консервации объекта на срок более 90 дней по решению государственных органов или в результате форс-мажора.

Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же стройплощадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения работ и перерыва между ними также присоединяется к совокупному сроку строительства. Таким образом, заключение нескольких договоров на выполнение строительно-монтажных работ на одной и той же стройплощадке приведет к возникновению постоянного представительства иностранной компании в том случае, если общий срок работ превысит 12 месяцев.

В остальных случаях, например если выполняется ремонт, реконструкция или техническое перевооружение ранее сданного заказчику (застройщику) объекта, то срок новых работ не засчитывается в совокупный срок существования строительной площадки.

Если деятельность иностранной компании не приводит к образованию постоянного представительства, ее доходы подлежат налогообложению в Российской Федерации у источника выплаты. При этом организации, выплачивающие доходы иностранным лицам, являются налоговыми агентами на основании статьи 309 Налогового кодекса РФ. Следует различать доходы, связанные и не связанные с предпринимательской деятельностью иностранной организации в Российской Федерации. В статье 309 Налогового кодекса РФ поименованы в качестве налогооблагаемых доходы иностранных лиц, которые не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, но получены от источников в Российской Федерации. К ним относятся дивиденды, доходы, получаемые в результате распределения прибыли, процентный доход от долговых обязательств, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности, реализации акций (если более 50% активов состоит из недвижимости в РФ), реализации недвижимости в РФ, аренды, перевозок, штрафы и пени, иные аналогичные доходы.

Доходы иностранных лиц из источников в РФ, не облагаемые у источника выплаты, перечислены в пункте 2 статьи 309 Налогового кодекса РФ. К ним относятся:

операции по перестрахованию и тантьемы, уплачиваемые иностранным компаниям;

доходы от продажи товаров, имущества, имущественных прав, работ, услуг, оказанных на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ.

Налоговый агент удерживает суммы налога с доходов иностранного лица по налоговым ставкам, приведенным в статье 284 Налогового кодекса РФ:

0 процентов – проценты по государственным и муниципальным ценным бумагам, эмитированным до 20 января 1997 г., а также в иных случаях, поименованных в подпункте 3 пункта 4 статьи 284 Налогового кодекса РФ;

10 процентов – доходы от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок;

15 процентов – доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде процентов по прочим государственным ценным бумагам;

20 процентов – со всех прочих доходов иностранных компаний, полученных от источников в Российской Федерации.

По доходам, полученным от реализации недвижимости (подп. 6 п. 1 ст. 309 Налогового кодекса РФ) и акций (подп. 5 п. 1 ст. 309 Налогового кодекса РФ), возможен вычет расходов. Если налоговый агент на момент выплаты дохода имеет документально подтвержденные расходы, предусмотренные статьями 268 и 280 Налогового кодекса РФ, применяется ставка налога 24 процента. В случае, когда иностранная компания не подтвердит свои расходы, налоговый агент исчисляет налог по ставке 20 процентов.

Удержание налога на доходы иностранного лица производится в соответствии со статьей 310 и пунктом 2 статьи 287 Налогового кодекса РФ.

Налоговый агент не исчисляет и не удерживает налог с доходов в следующих ситуациях (п. 2 ст. 310 Налогового кодекса РФ):

1) если доходы относятся к доходам постоянного представительства при наличии нотариальной копии свидетельства о постановке иностранной организации на учет в налоговых органах в случае уведомления об этом получателем дохода;

2) если в отношении доходов применяется ставка 0 процентов;

3) если доход получен при выполнении соглашений о разделе продукции;

4) в случае, когда такие выплаты не облагаются налогом в соответствии с международными договорами.

Международными соглашениями об избежании двойного налогообложения могут быть предусмотрены освобождение от налогообложения доходов иностранных лиц либо применение пониженной ставки налога. Для подтверждения правомерности льготного режима налогообложения налоговый агент должен иметь на момент выплаты дохода документ, подтверждающий постоянное местонахождение данного иностранного лица в государстве, с которым заключено международное соглашение.

В документах, подтверждающих постоянное местопребывание, проставляются печать (штамп) компетентного (или уполномоченного им) органа иностранного государства и подпись уполномоченного должностного лица этого органа. Указанные документы подлежат легализации в установленном порядке, либо на таких документах должен быть проставлен апостиль.

Налоговый агент должен представить в инспекцию расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов по форме, утвержденной приказом МНС России от 14 апреля 2004 г. № САЭ-3-23/286@. Заполнять указанный расчет необходимо, даже если выплаченные доходы освобождены от налогообложения в соответствии с международным соглашением. Непредставление в налоговый орган налогового расчета влечет ответственность налогового агента в виде штрафа в размере 50 руб. (ст. 126 Налогового кодекса РФ).

Иностранная организация вправе вернуть излишне удержанную сумму налога. Для этого в налоговый орган по месту учета налогового агента она должна представить следующие документы:

1) заявление на возврат удержанного налога по форме, утвержденной приказом МНС России от 15 января 2002 г. № БГ-3-23/13;

2) подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации на момент выплаты дохода, заверенное компетентным органом соответствующего иностранного государства;

3) копию договора и копии платежных документов на уплату налога в бюджет.

Правом на возврат налога организация может воспользоваться в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход (п. 2 ст. 312 Налогового кодекса РФ).

Доходы, которые российская компания получила от источников за пределами нашей страны, учитываются при определении ее налоговой базы по налогу на прибыль с учетом расходов, произведенных как в России, так и за ее пределами (ст. 311 Налогового кодекса РФ). При этом расходы, которые понесла российская фирма за границей в связи с получением доходов от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении налоговой базы в порядке и размерах, установленных главой 25 Налогового кодекса РФ.

Суммы налога, выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранных государств, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в Российской Федерации.

Зачет уплаченных в иностранных государствах налогов производится при фактической уплате налога на прибыль в Российской Федерации.

Такой зачет может быть произведен, если только доходы, полученные российской организацией за пределами Российской Федерации, были включены в налоговую базу при уплате налога на прибыль в Российской Федерации. От этого зависит возникновение права на зачет в Российской Федерации уплаченного российской организацией в иностранном государстве налога в том налоговом (отчетном) периоде, в котором налог был фактически уплачен за границей. Иными словами, двойное налогообложение устраняется путем зачета уплаченных в иностранных государствах налогов только после его фактического возникновения.

В соответствии с пунктом 3 статьи 311 Налогового кодекса РФ зачет уплаченных в иностранных государствах налогов производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, – документа, заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных налоговыми агентами, – подтверждения налогового агента.

Таким образом, для того, чтобы зачесть суммы налога, уплаченные за пределами Российской Федерации, российская организация должна включить вышеуказанные доходы в налоговую базу при уплате налога на прибыль в Российской Федерации и представить вместе с декларацией по налогу на прибыль документы, предусмотренные пунктом 3 статьи 311 Налогового кодекса РФ.

Чтобы избежать двойного налогообложения, иностранная организация должна доказать, что ее постоянное местонахождение – иностранное государство, причем такое, с которым Россией заключен соответствующий международный договор.

Документ, подтверждающий постоянное местонахождение иностранной организации, должен быть заверен компетентным органом, который обычно прямо называется в самом международном соглашении. Однако в соглашениях часто делается оговорка, что полномочия компетентного органа могут быть переданы (делегированы) другим органам или иным полномочным представителям. Такая практика получила широкое распространение во мно-

гих государствах. Так, например, Минфин России как орган, подтверждающий постоянное местонахождение организаций на территории России, уполномочил Федеральную налоговую службу выдавать подтверждения российским организациям.

В тех случаях, когда налоговый агент сомневается в полномочиях органа (лица), подтвердившего постоянное местонахождение иностранной организации, и не в силах самостоятельно эти сомнения разрешить, он может обратиться в Управление международного сотрудничества и обмена информацией ФНС России, которое даст соответствующие разъяснения.

Документ, подтверждающий постоянное местонахождение, иностранная организация должна представить налоговому агенту до дня выплаты дохода, налогообложение которого в соответствии с международным договором в России осуществляется в льготном режиме. Тогда налоговый агент при выплате дохода удержит налог по пониженной ставке или не удержит его совсем. В противном случае (при отсутствии подтверждения) налоговый агент обязан удержать и перечислить в бюджет налог в сумме, предусмотренной российским законодательством, и тогда иностранному налогоплательщику придется самостоятельно возвращать излишне уплаченный налог из российского бюджета. Порядок такого возврата предусмотрен пунктом 2 статьи 312 Налогового кодекса РФ.

9.1.8. Налоговый учет по срочным сделкам, по займам и кредитам, при реализации ценных бумаг

Статья 326 определяет порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении метода начисления.

Организация, заключив срочную сделку, в тот же день должна отразить в налоговом учете сумму возникших требований или обязательств к контрагентам. А в дальнейшем фиксировать все изменения этой суммы.

Требования или обязательства, выраженные в иностранной валюте, требуют переоценки при изменении официального курса этой валюты по отношению к российскому рублю. После такой переоценки всегда образуются либо положительные, либо отрицательные разницы, которые организация должна включить в состав доходов или же расходов, формирующих налоговую базу по операциям с финансовыми инструментами.

В свою очередь требования (обязательства) по сделкам купли-продажи базисного актива, переоцениваются в случае изменения рыночной цены этого актива. Образовавшиеся при этом суммы, которые увеличивают или снижают требования (обязательства), включаются в состав доходов или расходов.

Налоговую базу организация рассчитывает в день исполнения (окончания) срочной сделки. Если же срок ее действия распространяется на нескольких отчетных (налоговых) периодов, то налоговую базу следует определять в конце каждого отчетного (налогового) периода.

Отдельный налоговый учет ведется по операциям хеджирования. Прежде всего надо представить подтверждение тому, что данная операция с финансовыми инструментами является хеджированием. Для этого организации составляют специальный расчет, в который надо включить все данные, перечисленные в комментируемой статье. Обратите внимание, что помимо этого расчет должен содержать описание операции хеджирования, ее объект, типы страхуемых рисков, а также финансовые инструменты, которые будут использоваться для страхования.

Организация обязана вести отдельный аналитический учет по следующим операциям с финансовыми инструментами:

- по сделкам с финансовыми инструментами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке;
- по сделкам, заключенным с целью хеджирования.

Статья 327 Налогового кодекса РФ регламентирует порядок налогового учета операций с финансовыми инструментами, доходы и расходы по которым определяются по кассовому методу. В этом случае доходы (расходы) признаются в момент фактического поступления (перечисления) денежных средств.

Соответственно, организации, применяющие кассовый метод, должны учитывать доходы и расходы по операциям с финансовыми инструментами в том же порядке, в каком они учитывают доходы и расходы по другим операциям.

Статья 328 определяет порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Налоговый кодекс предлагает организациям два варианта расчета максимальной величины процентов по заемным средствам, которую можно учесть в составе расходов для целей налогообложения.

Выбравшая первый путь фирма-заемщик определяет средний уровень процентов по полученным в течение квартала заемным средствам. При этом в расчет берутся проценты по договорам, заключенным на сопоставимых условиях. То есть деньги получены в одной валюте, на те же сроки, под аналогичные обеспечения, в сопоставимых объемах.

Для пошедших по второму пути расчета, максимальный уровень процентов, которые можно учесть при налогообложении прибыли составляет:

- по договорам в иностранной валюте – 15 процентов годовых;
- по рублевым договорам – ставка рефинансирования, увеличенная в 1,1 раза.

У многих организаций возникают закономерные вопросы: что делать, если в период действия кредитного договора изменится ставка рефинансирования? И как в таком случае учитывать произошедшие изменения при расчете максимальной суммы процентов? В зависимости от условий кредитного договора возможны два пути решения.

Во-первых, можно в самом договоре предусмотреть, что при изменении ставки рефинансирования ставки по кредиту остаются неизменными. В таком случае законодательство предписывает применять ставку Центробанка, установленную на момент получения кредита.

А можно пойти по противоположному пути и в договоре установить, что с изменением ставки рефинансирования изменяются и ставки по кредиту. В этом случае расчет производится исходя из ставки, действующей на дату признания расходов в виде процентов.

Обратите внимание, что если фирма, рассчитывая налог на прибыль, использует метод начисления, то проценты по заемным средствам признаются либо на конец отчетного периода, либо на дату погашения долга – в зависимости от того, что произошло раньше. Для тех, кто рассчитывает налог на прибыль кассовым методом, проценты учитываются в расходах в день уплаты (ст. 273 Налогового кодекса РФ).

В расходы, подлежащие нормированию, помимо процентов включаются еще и суммовые разницы (как положительные, так и отрицательные) по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах. Норма будет такой же, как и для рублевых заимствований: ставка рефинансирования Центробанка, увеличенная в 1,1 раза.

Статья 329 Налогового кодекса РФ содержит порядок ведения налогового учета при реализации ценных бумаг.

Доходом от реализации ценных бумаг признается выручка, полученная при продаже. В состав прямых расходов, связанных с реализацией ценных бумаг, включаются расходы, которые организация понесла при их приобретении и продаже. Цену приобретенных ценных бумаг, фирма включает в состав расходов по методу ФИФО. Выбранный метод, организация должна указать в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

Обратите внимание, что организацией должен вестись отдельный налоговый учет доходов и расходов по операциям с ценными бумагами, которые обращаются и не обращаются на организованном рынке.

9.1.9. Налоговые льготы

Сумма налога на прибыль представляет собой произведение налоговой базы и ставки налога. Налоговой базой является денежное выражение прибыли – объекта налогообложения.

В соответствии со статьей 247 Налогового кодекса РФ прибылью признается:

1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов.

Таким образом, величина расходов непосредственно влияет на размер налога: чем больше сумма расходов, тем меньше налоговая база и, следовательно, величина налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет. Поэтому расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, можно считать разновидностью налоговых льгот.

Определение расходов и критерии их признания для целей налогообложения изложены в главе 25 Налогового кодекса РФ. Так, в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Приведенные выше положения статьи 252 Налогового кодекса РФ вызывают у специалистов неоднозначное толкование. Ведь довольно сложно привести пример затрат, которые не связаны с извлечением дохода, но при этом являются экономически оправданными. Ведь основной целью деятельности любой коммерческой организации является извлечение прибыли (статья 50 Гражданского кодекса РФ). Следовательно, все расходы, понесенные организацией при обычном ведении дел, должны в той или иной степени отвечать указанной цели.

По нашему мнению, можно выделить три критерия, которым должны соответствовать затраты для признания их расходами:

- 1) обоснованность (экономическая оправданность и оценка в денежной форме);
- 2) документальное подтверждение;
- 3) цель (получение доходов).

Сложившаяся на настоящий момент практика применения статьи 252 Налогового кодекса РФ показывает, что у налогоплательщиков, налоговых органов и судей арбитражных судов представления о том, какими затраты должны считаться экономически оправданными, а какие — нет, различаются самым кардинальным образом. На основании изложенного приходится констатировать, что какая-либо правовая определенность в рассматриваемом вопросе отсутствует. А это ставит под сомнение сам факт надлежащего установления налога на прибыль.

Цель получения дохода закреплена Налоговым кодексом РФ в качестве самостоятельного признака расходов. Содержание принципа рациональности в законодательстве, вообще, отсутствует. В работах, посвященных проблеме экономической оправданности затрат, принцип рациональности рассматривается как такой вариант поведения налогоплательщика при осуществлении расходов, который приводит к наилучшему экономическому результату. Однако оценка какого-либо экономического результата как наилучшего также носит субъективный характер. Кроме того, налогоплательщик в момент произведения затрат не всегда может точно оценить их экономическую эффективность, она лишь предполагается.

Необходимо также отметить, что установление в отношении затрат налогоплательщика требования экономической оправданности не согласуется с таким принципом, как презумпция добросовестности налогоплательщика. Любая коммерческая организация достигает своей основной цели — извлечения прибыли — теми способами и путями, которые представляются данной организации наиболее обоснованными и рациональными. Отсюда можно сделать вывод, что все затраты коммерческой организации априори следует считать экономически оправданными, за исключением тех расходов, которые явно не соответствуют цели извлечения прибыли. Но с «отсеиванием» подобных затрат вполне справится другой указанный в статье 252 Налогового кодекса РФ критерий — направленность расходов на получение дохода.

Рассмотрим ниже некоторые интересные примеры расходов, которые могут сократить отчисления фирмы по налогу на прибыль.

Учет бонусного товара

Имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги) (п. 2 ст. 248 Налогового кодекса РФ). Получение покупателем товара с нулевой ценой означает в целях налогообложения прибыли, что данный товар получен безвозмездно.

Статья 268 Налогового кодекса РФ устанавливает особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав. Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 268 Налогового кодекса РФ при реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от такой операции на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения прибыли. Ввиду того, что бонусный товар получен налогоплательщиком по нулевой цене, при его реализации налогоплательщик не вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на рыночную стоимость данного товара.

Учет процентов за кредит на покупку основных средств

По мнению Минфина России (письмо от 18 августа 2006 г. № 03-03-04/1/633), проценты за кредит учитываются по статьям 269 и 265 Налогового кодекса РФ, то есть затраты на проценты нужно нормировать, а потом списывать как внереализационные расходы, причем нельзя увеличивать первоначальную стоимость объектов на сумму процентов. Минфин считает, что такой подход в учете методологически верен, ведь фактически проценты за кредит не связаны с приобретением имущества, а являются своего рода платой за право пользоваться заемными средствами.

Действительно, порядок учета процентов установлен в статье 269 Налогового кодекса РФ. Но в Налоговом кодексе РФ существует и другая норма, по которой также можно учесть проценты за кредит на покупку основных средств. В статье 257 Налогового кодекса РФ сказано, что первоначальная стоимость основных средств формируется исходя из всех расходов, связанных с их приобретением. И если кредит взят на приобретение имущества, то до того момента, как основное средство будет введено в эксплуатацию, проценты вполне можно включить в первоначальную стоимость объекта. Тем более что Налоговый кодекс РФ разрешает компаниям самостоятельно выбирать порядок учета затрат, которые с равным основанием можно одновременно отнести к нескольким группам расходов (п. 4 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

С одной стороны, порядок, рекомендованный Минфином России, выгоден компаниям, так как они смогут одновременно списать на расходы проценты по кредиту (в пределах норм) и тем самым уменьшить налог на прибыль текущего периода. Но, с другой стороны, в этом случае бухгалтерии придется вести учет разниц по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Ведь в бухгалтерском учете проценты формируют первоначальную стоимость объектов (пп. 23, 30 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание»).

Если же в налоговом учете проценты по кредиту включить в первоначальную стоимость, то удастся избежать разниц по ПБУ 18/02. Конечно, в этом случае налог на прибыль текущего периода получится больше, но зато компания получит в дальнейшем своеобразную компенсацию в виде большей суммы амортизационных отчислений.

Проценты за пользование кредитными средствами можно включить в первоначальную стоимость основного средства без учета нормативов, предусмотренных статьей 269 Налогового кодекса РФ. Лимитируются только проценты, которые учитываются в составе внереализационных расходов. Это следует из подпункта 2 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ. Только в этой норме Налогового кодекса РФ есть ссылка на статью 269 Налогового кодекса РФ. В то время как статья 257 Налогового кодекса РФ ничего не говорит о том, что расходы, включаемые в стоимость основных средств, должны учитываться по нормативам.

Для определения даты признания процентов по долгосрочным займам при методе начисления следует руководствоваться статьей 272 Налогового кодекса РФ. Согласно пункту 8 данной статьи, по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и учитывается при формировании налоговой базы на конец отчетного периода. Из чего следует, что сумма процентов по займам должна быть признана с учетом особенностей определения процентов по долговым обязательствам, изложенным в статье 269 Налогового кодекса РФ, и учитываться по окончании каждого отчетного периода в течение срока действия договора займа.

Льготы при налогообложении дивидендов, выплачиваемых акционерным обществом своим акционерам

Обычно акционерное общество обязано при выплате дивидендов своим акционерам удержать причитающуюся сумму налога на прибыль. При этом встречаются ситуации, при которых акционерное общество не должно и не обязано (правда, с некоторыми оговорками) при выплате дивидендов акционерам удерживать

сумму налога на прибыль. Такая ситуация возникает, когда акционером акционерного общества является паевой инвестиционный фонд, находящийся в доверительном управлении управляющей компании, так как паевой инвестиционный фонд согласно статье 10 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» не является юридическим лицом, а следовательно, плательщиком налога на прибыль. Акции, которые составляют паевой инвестиционный фонд и по которым происходит выплата дивидендов, должны обособляться от имущества управляющей компании, имущества владельцев инвестиционных паев, имущества, составляющего иные паевые инвестиционные фонды, которые находятся в доверительном управлении этой управляющей компании, а также от иного имущества, которое находится в доверительном управлении или по иным основаниям у данной управляющей компании. Акции, составляющие паевой инвестиционный фонд, должны учитываться управляющей компанией на отдельном балансе, и по ним должен вестись самостоятельный учет.

Для того чтобы акционерное общество не удерживало налог на прибыль при выплате дивидендов по акциям, принадлежащим на момент выплаты дивидендов паевому инвестиционному фонду, управляющая компания паевого инвестиционного фонда обязана документально подтвердить, что акции приобретались для паевого инвестиционного фонда. На сегодняшний день отсутствует нормативный акт, содержащий перечень документов, подлежащих представлению управляющей компанией паевого инвестиционного фонда акционерному обществу, для освобождения от уплаты налога на прибыль с дивидендов, выплачиваемых паевому инвестиционному фонду. Однако согласно статье 11 Закона № 156-ФЗ управляющая компания совершает сделки с имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, от своего имени, указывая при этом, что она действует в качестве доверительного управляющего. Это условие считается соблюденным, если при совершении действий, не требующих письменного оформления, другая сторона информирована об их совершении доверительным управляющим в этом качестве, а в письменных документах после наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д.У.» и указано название паевого инвестиционного фонда.

Исходя из этого можно сделать вывод, что акционерное общество не обязано удерживать налог на прибыль при выплате дивидендов паевому инвестиционному фонду, если при совершении сделок с имуществом паевого инвестиционного фонда в письменных документах после наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д.У.» и указано название этого паевого инвестиционного фонда. При этом документом, подтверждающим, что акции приобретались для паевого инвестиционного фонда, может быть справка о стоимости активов, форма которой утверждена постановлением ФКЦБ РФ от 22 октября 2003 г. № 03-41/ПС «Об отчетности акционерного инвестиционного фонда и отчетности управляющей компании паевого инвестиционного фонда».

На практике часто возникают ситуации, при которых акционерное общество, удержав и уплатив в бюджет налог на прибыль с выплаченных дивидендов, выясняет, что среди акционеров, которым были произведены выплаты, присутствовали акционеры, имевшие льготу, но заранее не представившие документы, на основании которых акционерное общество не удерживало бы налог на прибыль при выплате дивидендов. В таких ситуациях следует исходить из положений статьи 78 Налогового кодекса РФ, согласно которым сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей акционера по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату акционеру. Положения статьи 78 Налогового кодекса РФ применяются в отношении акционерного общества как налогового агента.

Если акционерное общество уплатило налог на прибыль с доходов в виде дивидендов, выплаченных акционерам, имевшим льготу, функции по возврату акционеру излишне уплаченных сумм налога возлагаются на акционерное общество. При этом акционерное общество обязано представить в налоговый орган уточненную декларацию по налогу на прибыль. Для зачета суммы излишне уплаченного налога на прибыль в счет предстоящих платежей, погашения недоимки или для возврата акционерам акционерное общество должно представить в налоговый орган письменное заявление, составленное в произвольной форме.

Несмотря на то, что для целей налогообложения функции по зачету суммы излишне уплаченного налога на прибыль в счет предстоящих платежей, погашения недоимки или по возврату акционерам возлагаются на акционерное общество, оно не обязано выполнять их. В этом случае взаимоотношения между акционерным обществом и акционерами по принятию указанных мер акционерным обществом строятся на основе гражданского законодательства Российской Федерации.

Учет расходов на подписку периодических печатных изданий для бухгалтера

Налоговый кодекс РФ (подп. 49 п. 1 ст. 264, п. 29 ст. 270) позволяет учесть при расчете налога на прибыль расходы на подписку на специализированные газеты и журналы, которые необходимы бухгалтеру для работы. При этом Налоговый кодекс РФ не оговаривает условия об адресе доставки, то есть затраты уменьшат налоговую базу независимо от того, выписана периодика на адрес компании или на домашний адрес бухгалтера.

Однако если подтверждающие документы оформлены некорректно, у компании могут возникнуть разногласия с налоговиками по учету расходов на подписку. Статья 252 Налогового кодекса РФ для подтверждения расхода требует наличия документов, оформленных по правилам бухучета. В товарной накладной по форме № ТОРГ-12 по строке «Грузополучатель» должны быть указаны: наименование компании, ее адрес и банковские реквизиты.

Учет потерь в пределах утвержденных лимитов

Как материальные расходы можно учитывать потери в пределах утвержденных лимитов (подп. 2 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса РФ). 6 ноября 2006 года вступил в силу приказ Минсельхоза России от 28 августа 2006 г. № 266, который нормирует усушку-утруску сливочного масла. Чуть ранее – 27 октября – вступили в силу нормы убыли для мяса кроликов и птицы (приказ от 28 августа 2006 г. № 269), овощей, корнеплодов и др. (приказ от 28 августа 2006 г. № 268), сыра и творога (приказ от 28 августа 2006 г. № 267). С 1 и 16 октября 2006 года начали действовать соответственно нормы убыли этилового спирта (приказ от 16 августа 2006 г. № 235) и сахара (приказ от 28 августа 2006 г. № 270).

Если для того или иного вида продукции до сих пор не установлены нормы, предназначенные именно для целей налога на прибыль, то можно пользоваться старыми нормативами, принятыми еще до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ. Об этом гласит Федеральный закон от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ. Он разрешил продолжать пользоваться старыми нормами задним числом – с 1 января 2002 года, открыв хорошие возможности для снижения налога на прибыль за истекшие годы.

Возможные ошибки при определении расходов

Наиболее распространенными ошибками при отнесении тех или иных средств к расходам в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль являются следующие.

Компании неправомерно уменьшают налогооблагаемую прибыль на суммы санкций и пеней, перечисленных в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Налоговый кодекс РФ не признает расходами суммы штрафов, пеней и иных санкций, которые подлежат уплате в бюджет и внебюджетные фонды (п. 2 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Для налога на прибыль принимаются только штрафы, пени и иные санкции по договорным или долговым обязательствам, признанные или подлежащие уплате должником на основании решения суда (подп. 13 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Организации включают в расходы и исходное сырье, и продукты его переработки.

Такой учет нарушает положения статьи 319 Налогового кодекса РФ. Нельзя уменьшить прибыль на стоимость продукции до ее реализации. Если продукция используется для дальнейшего производства, то в качестве расхода принимается только стоимость продукта переработки. Кроме того, пункт 5 статьи 252 Налогового кодекса РФ прямо запрещает принимать расходы дважды.

Компании часто пренебрегают резервированием расходов. Между тем суммы, направляемые в резервы, уменьшают налог на прибыль в текущем периоде, не дожидаясь использования самого резерва. В учетной политике нужно прописать, какие резервы компания будет создавать. Налоговый кодекс РФ разрешает создавать резервы по сомнительным долгам, по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, на ремонт основных средств, предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Часто бухгалтеры считают сомнительной задолженность, которая таковой в целях Налогового кодекса РФ вовсе не является. И наоборот, суммы действительно сомнительных долгов не включаются в резервы. Например, при создании резерва сомнительных долгов нельзя учитывать выданные авансы или предоставленные займы.

Можно привести и пример обратной ситуации, когда долг ошибочно не учитывается в резерве. Компания продала основное средство (или нематериальный актив), а просроченную задолженность покупателя не посчитала

при формировании резерва по сомнительным долгам. Это неверно, поскольку реализация основных средств в налоговом учете приравнивается к реализации товаров. Налоговый кодекс РФ признает товаром любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 Налогового кодекса РФ). Поэтому, если задолженность за проданное основное средство или нематериальный актив вовремя не погашена, она признается сомнительной и увеличивает резерв.

Некоторые специалисты в сфере налогообложения считают, что ничто не запрещает фирме учесть затраты прошлых периодов в составе внереализационных расходов — как убытки прошлых лет, выявленные сейчас (подп. 1 п. 2 ст. 265 Налогового кодекса РФ). Действительно, при таком способе решалось бы сразу несколько проблем. Не нужно подавать уточненную декларацию, не понадобится и заявление на зачет или возврат переплаты, образовавшейся после того, как расходы отражены в соответствующей декларации.

В то же время в Налоговом кодексе РФ есть норма, которая поясняет, как исправлять ошибки или искажения в расчете налога за прошлые периоды. Если неточности обнаружились сейчас, то перерасчет налоговых обязательств должен производиться применительно ко времени совершения ошибки (п. 1 ст. 54 Налогового кодекса РФ). И только если невозможно определить, к какому точно времени относится ошибка, она исправляется в момент ее обнаружения.

В случае, когда точно известно, что расходы относятся к прошлым периодам (это следует из соответствующих первичных документов), фирма должна подать «уточненку». Освободить ее от такой обязанности может только невозможность определить время возникновения ошибки. Однако это маловероятно, поскольку все хозяйственные операции должны подтверждаться первичными документами, которые в числе обязательных реквизитов имеют дату их составления (ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Даже если фирма с опозданием получит необходимые первичные документы, учесть расходы нужно будет в том периоде, к которому они относятся (письмо Минфина России от 29 августа 2005 г. № 03-03-04/1/183).

По мнению судов, применять подпункт 1 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ нужно только вместе с пунктом 1 статьи 54 Налогового кодекса РФ, то есть, если фирма имеет возможность определить конкретную дату совершения ошибки, надо подать уточненную налоговую декларацию. Это мнение единодушно высказали федеральные арбитражные суды Дальневосточного округа (постановление от 10 апреля 2006 г. № Ф03-А16/06-2/646), Поволжского округа (постановление от 26 января 2006 г. № А72-4412/05-6/331).

Исключение составляют случаи, когда фирма не учла расходы из-за отсутствия необходимых первичных документов. По мнению суда, это обстоятельство не является ошибкой, поэтому требования пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса РФ не применяются (постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 11 мая 2006 г. № А57-11860/04-28).

В ряде случаев бухгалтеры не ведут учет зарезервированных задолженностей, полагаясь на свою память. В результате бухгалтер уменьшает налоговую базу на одни и те же расходы дважды: учитывает задолженность и как сомнительную, и как безнадежную. При проверке налоговики обоснованно могут сделать вывод о том, что налогооблагаемая прибыль была занижена. А это приведет к налоговым санкциям.

Фирмы рискуют быть оштрафованными по налогу на прибыль, если завышают предельный размер резерва. Аудиторы часто сталкиваются с таким нарушением. Согласно Налоговому кодексу РФ размер резерва не может превышать 10 процентов от выручки компании в отчетном периоде (п. 4 ст. 266 Налогового кодекса РФ). Если лимит будет нарушен, то компания необоснованно занизит налоговую базу.

Применение пониженной ставки налога.

На территории Московской области организации, использующие труд инвалидов, уплачивают налог на прибыль по ставке, сниженной на 4 процента, а также освобождаются от уплаты налога на имущество и транспортного налога. Но чтобы получить эту льготу, недостаточно просто принять инвалидов на работу. Во-первых, общая численность работающих в фирме сотрудников должна быть не меньше 50 человек. Численность инвалидов должна составлять не менее 30 процентов работающих, а доля расходов на оплату их труда — не менее 20 процентов от фонда оплаты труда.

Второе обязательное условие, дающее право на льготу, обязывает направлять полученные в результате такой экономии средства на цели, связанные с поддержкой инвалидов. Например, на обеспечение инвалидов медицинской помощью.

При использовании льготы необходимо проверять, чтобы работающие в организации инвалиды своевременно проходили переосвидетельствование, подтверждающее право на сохранение инвалидности.

Установление пониженных налоговых ставок.

Еще один вид налоговых льгот, предусмотренных главой 25 Налогового кодекса РФ, это применение пониженных налоговых ставок. Пункт 1 статьи 284 Налогового кодекса РФ устанавливает ставку налога на прибыль в размере 24 процентов. Сумма налога, исчисленная по ставке в размере 6,5 процента, зачисляется в федеральный бюджет, а сумма налога, исчисленная по ставке в размере 17,5 процента, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. При этом налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами субъектов РФ может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков максимум до 13,5 процентов.

Для организаций – резидентов особой экономической зоны законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки также не может быть ниже 13,5 процента.

9.2. Налог на добавленную стоимость (НДС)

Статья 143 Налогового кодекса РФ определяет **круг плательщиков** налога на добавленную стоимость. Это:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, которые должны заплатить налог при перемещении товаров через таможенную границу России.

Определение организаций и предпринимателей приведено в статье 11 части первой Налогового кодекса РФ.

Организации – это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации. А также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организаций, их филиалы и представительства, созданные на территории России.

Индивидуальные предприниматели – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и занимающиеся бизнесом без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

И, наконец, платить НДС при перемещении товаров через таможенную границу России должны лица, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. Согласно статье 320 Таможенного кодекса РФ плательщиком налогов по общему правилу является декларант.

Однако есть случаи, когда в качестве плательщика пошлин, налогов, включая «таможенный» НДС кроме декларанта могут выступать:

1. Таможенный брокер (представитель) – когда он оформляет таможенную декларацию и уплачивает таможенные пошлины, налоги. Конечно если таможенный режим, определенный для декларирования товаров, предусматривает их уплату;

2. Владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима. Указанные лица являются ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов при наличии двух условий:

- допущено несоблюдение требований о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных положений для применения таможенных процедур и таможенных режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов;
- ответственность прямо предусмотрена Таможенным кодексом РФ;

3. Лица, незаконно перемещающие товары и транспортные средства, либо лица, участвующие в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения. Кроме того, при «незаконном» ввозе ответственность за уплату таможенных пошлин, налогов несут также лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары и транспортные средства, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза.

Согласно статьям 83 и 84 Налогового кодекса налогоплательщики обязаны встать на учет в налоговую инспекцию по месту:

- нахождения организации;
- обособленных подразделений организации;
- жительства физического лица;
- нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств (п. 1 ст. 83 Налогового кодекса РФ).

Что касается иностранных компаний, то в соответствии с пунктом 2 статьи 144 Налогового кодекса РФ, они вправе встать на учет в налоговых инспекциях как плательщики НДС по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации.

Если иностранная организация имеет в России несколько подразделений, то она может выбрать одно подразделение, через которое будет представлять налоговые декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех российских подразделений. Об этом сказано в пункте 3 статьи 144 Налогового кодекса РФ.

Организации и предприниматели не обязаны платить НДС, если:

- применяют систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (п. 3 ст. 346.1 Налогового кодекса РФ);
- работают по упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности (п. 2 и 3 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ);
- переведены на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ);
- получили освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса РФ.

Из приведенного правила есть исключения.

Во-первых, если организации и предприниматели ввозят из-за рубежа товары, то при их перемещении через таможенную границу Российской Федерации, указанные лица обязаны перечислить налог в бюджет.

Во-вторых, организации и предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы или пользующиеся освобождением от уплаты НДС, обязаны заплатить этот налог в бюджет, если выставят покупателям счета-фактуры и выделяют в этих документах сумму налога (п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ).

9.2.1. Освобождение от НДС

Статья 145 Налогового кодекса РФ дает возможность при определенных условиях получить **освобождение от обязанностей плательщика НДС** на срок 12 календарных месяцев. При этом налогоплательщик вправе не представлять в инспекцию декларацию по НДС. Это подтвердил ВАС РФ в решении от 13 февраля 2003 г. № 10462/02. С таким подходом согласны и налоговики. В качестве примера можно привести письма УМНС России по г. Москве от 4 августа 2004 г. № 24-11/51163.

Чтобы получить освобождение от уплаты НДС нужно выполнить **ряд условий**.

Первое. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила в совокупности 2 000 000 руб. (без учета НДС).

Добавим, что выручка рассчитывается исходя из поступлений от реализации как облагаемых (в том числе по налоговой ставке 0 процентов), так и необлагаемых товаров (работ, услуг), полученных в денежной и (или) нату-

ральной формах. Включая оплату ценными бумагами. Также в расчет выручки надо брать поступления по операциям реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых в соответствии со статьями 147 и 148 Налогового кодекса РФ не признается территория Российской Федерации.

Однако выручка, полученная от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход, в сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) для получения освобождения не включается. Также не включаются в сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг) денежные поступления, перечисленные в статье 162 Налогового кодекса РФ, включая средства, полученные в виде санкций за неисполнение или ненадлежащее исполнение договоров. И, наконец, при определении выручки от реализации товаров (работ, услуг), для получения освобождения, не учитываются операции, осуществляемые налоговыми агентами, а также по:

- реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе;
- передаче на территории Российской Федерации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;
- выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.
- признаваемые реализацией в соответствии с пунктом 3 статьи 39 Налогового кодекса РФ;
- передаче на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
- передаче имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- выполнению работ (оказанию услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;
- передаче на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- реализации земельных участков (долей в них);
- передаче имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
- доход от игорного бизнеса в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари (постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2006 г. № А52-2121/2006/2).

Для профессиональных участников рынка ценных бумаг при осуществлении ими дилерской деятельности на рынке ценных бумаг, а также для любых других организаций, осуществляющих операции купли-продажи ценных бумаг от своего имени и за свой счет, выручкой от реализации ценных бумаг для целей получения освобождения является продажная стоимость ценных бумаг.

Второе. В соответствии с пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса РФ, освобождением не вправе пользоваться налогоплательщики, реализующие подакцизные товары. Однако здесь следует учитывать мнение Конституционного Суда РФ, изложенное в определении от 10 ноября 2002 г. № 313-О. Судьи заявили, что норма пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса РФ не может служить основанием для отказа лицу, осуществляющему одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров, в предоставлении освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по операциям с неподакцизными товарами.

Обратите внимание: согласно пункту 3 статьи 145 Налогового кодекса РФ освобождение от обязанностей плательщика НДС не распространяется случай ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Другими словами, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ импортеры должны уплачивать НДС по этим операциям, даже получив освобождение.



ПРИМЕР С 1 января 2007 года организация получило освобождение от обязанностей плательщика НДС. Однако в феврале 2007 года организация ввезла на территорию Российской Федерации партию импортных товаров. Их таможенная стоимость составила 20 000 евро.

На дату оформления таможенной декларации курс евро, установленный Центральным банком РФ, составляет 34,48 руб./EUR. Ставка ввозной таможенной пошлины по данному виду товаров составляет 5 процентов.

Сумма НДС, которую организация уплатила при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, составляет 3780 евро $(20\,000\text{ EUR} + (20\,000\text{ EUR} \times 5\%) \times 18\%)$

На счетах бухгалтерского учета начисление и уплата НДС отражены следующими записями:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

– 689 600 руб. $(20\,000\text{ EUR} \times 34,48\text{ руб./EUR})$ – оприходованы импортные материалы;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76

– 34 480 руб. $(20\,000\text{ EUR} \times 5\% \times 34,48\text{ руб./EUR})$ – начислена таможенная пошлина;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС на таможне»

– 130 334,4 руб. $(3780\text{ EUR} \times 34,48\text{ руб./EUR})$ – начислен НДС;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 52

– 34 480 руб. – уплачена таможенная пошлина;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС на таможне» КРЕДИТ 52

– 130 334,4 руб. – уплачен НДС.

Поскольку организация освобождена от обязанностей плательщика НДС, налог, уплаченный при ввозе товаров, включается в их стоимость. Эта операция отражается такой записью на счетах бухгалтерского учета:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 19

– 130 334,4 руб. – включен НДС в стоимость импортных товаров.

В соответствии с пунктом 3 статьи 145 Налогового кодекса РФ **организация или предприниматель, претендующие на освобождение, должны представить в налоговую инспекцию по месту своего учета следующие документы:**

- соответствующее письменное уведомление;
- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписку из книги продаж;
- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Документы представляются не позднее 20 числа месяца, начиная с которого налогоплательщик хочет воспользоваться освобождением. Форма утверждена приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342.

Пункт 7 статьи 145 Налогового кодекса РФ позволяет перечисленные документы лично или направить в налоговую инспекцию по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления считается шестой день со дня направления заказного письма. Поэтому отправить документы по почте вам следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

Добавим, что освобождение носит уведомительный, а не разрешительный характер.

Если налогоплательщик письменно не уведомил налоговиков об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС или не представил подтверждающие документы, то, по мнению чиновников, данная организация или предприниматель не имеют оснований для использования права на освобождение.

Однако судьи считают, что при наличии оснований для того освобождение не требует подтверждения ненормативным правовым актом налогового органа. Во всяком случае, к такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 18 октября 2006 г. № А19-8440/06-31-Ф02-5438/06-С1.

Судьи рассуждали так. Согласно пункту 1 статьи 145 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика 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.

В соответствии с пунктами 4 и 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ налогоплательщик, использующий вышеуказанное право, должен предоставить в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение и документы это право подтверждающие.

В данном случае налогоплательщик предоставил счета-фактуры, оформленные с нарушением установленных Правил, однако суд, проанализировав представленные документы в совокупности, пришел к выводу о наличии у налогоплательщика права на освобождение от уплаты НДС, при этом суд указал, что указанное право на освобождение носит уведомительный характер.

Однако налогоплательщику при заполнении уведомления об использовании права на освобождение необходимо учитывать, его необходимо заполнять по форме, утвержденной приказом МНС России № БГ-3-03/342.

Также в письме МНС России от 13 мая 2005 г. № 03-1-08/1191/15@ разъяснено: «...В соответствии с пунктом 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ для подтверждения права на применение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика организация должна представить выписку из бухгалтерского баланса, выписку из книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Таким образом, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика может быть предоставлено только при выполнении вышеуказанных условий. Непредставление хотя бы одного из указанных в пункте 6 статьи 145 Налогового кодекса РФ документов является основанием для отказа организации в использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика...».

В рассматриваемом случае суд счел возможным удовлетворить заявленные требования налогоплательщика.

Освобождением от обязанностей плательщика НДС организация или предприниматель должны пользоваться в течение 12 календарных месяцев. Добавим, что вернуться к общему порядку исчисления и уплаты НДС, до тех пор, пока не истечет указанный срок, нельзя (п. 4 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

Организация или предприниматель утрачивают право на освобождение от уплаты НДС, если:

- в течение периода, в котором налогоплательщик пользовался освобождением, выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 000 000 руб. Обратите внимание, что при проверке соответствия суммы выручки установленному лимиту налоговые органы могут взять в расчет любые трехмесячные промежутки. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 12 августа 2003 г. № 2500/03;

- начнут продавать только подакцизные товары либо подакцизные товары одновременно с неподакцизными без ведения раздельного учета (п. 5 ст. 145 Налогового кодекса РФ).

В таких ситуациях, начиная с 1 числа месяца, в котором имело место такое превышение или торговля подакцизными товарами, организация (предприниматель) утрачивают право на освобождение.



ПРИМЕР С 1 января 2007 года организация пользуется освобождением от НДС.

Сумма выручки за январь – март 2007 года составила 2 300 000 руб., в том числе:

– за январь – 700 000 руб.;

– за февраль – 800 000 руб.;

– за март – 800 000 руб.

Поскольку сумма выручки за январь-март 2007 года превысила 2 000 000 руб., начиная с апреля 2007 года, организация лишается права на освобождение. А за март 2007 года организация должна начислить НДС по реализованным товарам.

В соответствии с пунктом 8 статьи 145 Налогового кодекса РФ организация, получившая освобождение от обязанностей плательщика НДС, обязана восстановить налог по имуществу, которое не было использовано до освобождения. НДС необходимо восстанавливать в конце месяца, предшествующего освобождению.

Отметим, что налоговые органы требуют восстанавливать НДС, приходящийся на остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, которые налогоплательщик эксплуатировал до получения освобождения. Однако это требование можно оспорить в суде. Примером тому, постановление ФАС Центрального округа от 15 апреля 2004 г. № А64-3454/03-17.



ПРИМЕР Организация с 1 января 2008 года пользуется освобождением от исполнения обязанностей плательщика НДС. По состоянию на 1 января 2008 года на складе организации хранились товары на сумму 1 000 000 руб. НДС, уплаченный поставщикам этих товаров и принятый к вычету до того, как организация воспользовалась правом на освобождение, составил 180 000 руб.

В декабре 2007 года этот налог был восстановлен. При этом на счетах бухгалтерского учета были сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 180 000 руб. – восстановлен НДС по товарам, не использованным до 1 января 2007 года;

ДЕБЕТ 41 субсчет «НДС, учитываемый в стоимости товаров» КРЕДИТ 19

– 180 000 руб. – учтен НДС в стоимости товаров.

Также хотелось бы обратить внимание на еще одну опасность, которая подстерегает налогоплательщиков, получивших освобождение. Согласно пункту 5 статьи 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг), налогоплательщик, пользующийся освобождением в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса РФ, оформляет расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». Если же такой налогоплательщик, уступив просьбе покупателя, выделит в счете-фактуре НДС, этот налог придется перечислить в бюджет. Этого требует пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ.

Если организация в такой ситуации откажется от уплаты НДС, ей грозит штраф. Согласно статье 122 Налогового кодекса РФ налогоплательщик за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога будет оштрафован в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога. А если нарушение совершено умышленно, штраф составит 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

Тем не менее, в арбитражной практике есть прецеденты, когда налогоплательщику, пользующемуся освобождением, и при этом выделившему в счете-фактуре НДС удавалось избежать уплаты налога. Это случается в тех случаях, когда налоговый орган не может предъявить суду указанные счета-фактуры (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 июня 2005 г. № А33-5517/04-С6-Ф02-2746/05-С1).

Когда срок освобождения истекает

По истечении 12 календарных месяцев применения освобождения организация или предприниматель должны вновь представить в налоговую инспекцию уведомление и перечисленные выше документы (в срок до 20-го числа месяца, следующего за двенадцатым месяцем) и продлить освобождение еще на 12 месяцев либо отказаться от него.

Продлевая право на освобождение, можно использовать форму уведомления, утвержденную приказом МНС России от 4 июля 2002 г. № БГ-3-03/342. Выглядит она так:

УТВЕРЖДЕНО
приказом МНС России
от 04.07.2002 № БГ-3-03/342
В Инспекцию ФНС России № 7 ЦАО
г. Москвы

(наименование налогового органа)

от предпринимателя Волгиной
(наименование, Ф.И.О. налогоплательщика)

Ирины Станиславовны, ИНН
(ИНН/КПП налогоплательщика)

770791567813, г. Москва.,
(адрес налогоплательщика, тел.)

ул. Селезневская, 13, кв. 5, т. (495) 111-11-11

УВЕДОМЛЕНИЕ

ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ПРАВА НА ОСВОБОЖДЕНИЕ ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА,
СВЯЗАННЫХ С ИСЧИСЛЕНИЕМ И УПЛАТОЙ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В соответствии со статьей 145 Налогового кодекса Российской Федерации уведомляю об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость,

Волгина Ирина Станиславовна

(наименование, Ф.И.О. налогоплательщика – заявителя)

на двенадцать последовательных календарных месяцев, начиная с 1 апреля 2007 года

(число, месяц, год)

1. За предшествующие три календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) составила в совокупности
1 874 тыс. рублей, в том числе за январь 587 тыс. руб.,

февраль 895 тыс. руб., март 392 тыс. руб.

(указывается помесечно)

2. Документы, подтверждающие соблюдение условий предоставления освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, прилагаются на 5 листах:

2.1. Выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации) (в выписке должна быть отражена сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), заверенная печатью организации, подписями руководителя и главного бухгалтера), на _____ листах.

2.2. Выписка из книги продаж на 1 листах.

2.3. Выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели) на 4 листах.

2.4. Копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур на 3 листах.

3. Деятельность по реализации подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья в течение 3-х предшествующих последовательных календарных месяцев отсутствует.

Руководитель организации,
индивидуальный предприниматель:

Волгина

(подпись, Ф.И.О.)

Главный бухгалтер

Цимферова

(подпись, Ф.И.О.)

Дата от «7» апреля 2007 г.

М.П.

отрывная часть

Отметки налогового органа о получении уведомления и документов:

«Получено документов» _____

(число листов)

М.П.

« _____ » 200 _____ г.

(дата)

(подпись, Ф.И.О. должностного лица налогового органа)

Если налогоплательщик не хочет дальше пользоваться правом на освобождение от уплаты НДС, уведомление представляется в налоговую инспекцию в произвольной форме (письмо МНС России от 30 сентября 2002 г. № ВГ-6-03/1488@).

Обратите внимание: документы, подтверждающие размер выручки за истекшие 12 календарных месяцев, налогоплательщик обязан представить в налоговую инспекцию независимо от варианта принятого решения.

Если налогоплательщик не представил документы, необходимые для продления срока или отказа от освобождения от обязанностей плательщика НДС, или представил документы, содержащие недостоверные сведения, то суммы НДС, которые организация или предприниматель не платили, подлежат восстановлению и уплате в бюджет.

9.2.2. Объект налогообложения по НДС

В каких случаях возникает объект обложения НДС

Согласно статье 146 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения по НДС признаются:

1. Реализация на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав. В свою очередь реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Об этом сказано в пункте 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ.

В целях главы 21 Налогового кодекса РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Кроме того, реализацией признается продажа предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ).

2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд. Правда, только в том случае, если расходы на приобретение указанных товаров (работ, услуг) не учитываются при налогообложении прибыли.

Напомним: при расчете налога на прибыль доходы уменьшают только те расходы, которые соответствуют критериям, установленным статьей 252 Налогового кодекса РФ. То есть затраты должны быть обоснованны (экономически оправданны), документально подтверждены и произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Также объект налогообложения по НДС возникает в случае передачи структурным подразделениям имущества, приобретенного для собственных нужд. Такие разъяснения приведены в письме Минфина России от 16 июня 2005 г. № 03-04-11/132.

3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. При этом налогом облагаются лишь те работы, которые выполнены силами налогоплательщика. Работы же, выполненные подрядчиками налоговую базу по строительству не увеличивают. Это разъяснено в письме МНС России от 24 марта 2004 г. № 03-1-08/819/16.

4. Ввоз товаров на территорию Российской Федерации. Под ввозом понимается фактическое пересечение товарами таможенной границы и все последующие предусмотренные Таможенным кодексом действия с товарами до их выпуска таможенными органами. Такое определение приведено в подпункте 8 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса РФ.

Операции, которые не признаются объектом налогообложения

В пункте 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ приведены операции, которые не признаются объектом налогообложения. Это:

1. Операции, указанные в пункте 3 статьи 39 Налогового кодекса РФ, то есть которые не признаются реализацией, а именно:

– связанные с обращением как российской, так и иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

Инвестиции – это деньги, ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного положительного эффекта. Такое определение содержится в статье Закона РСФСР от 26 июня 1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» и статье 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ;

- иные операции в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

2. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению).

3. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

Приватизация государственного и муниципального имущества – это возмездное отчуждение имущества, находящегося в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц. Так сказано в статье 1 Федерального закона от 21 декабря 2001 г. № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества».

4. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления.

Скажем, не облагается НДС услуги:

- Государственной противопожарной службы по обеспечению пожарной безопасности населенных пунктов и организаций (предприятий) (письмо МНС России от 2 марта 2001 г. № ВГ-6-03/184@);

- Государственной фельдъегерской службой РФ, предусмотренных перечнем, приведенном в статье 2 Федерального закона от 17 декабря 1994 г. № 67-ФЗ «О федеральной фельдъегерской связи» (письмо Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 03-04-11/77);

- по охране имущества физических и юридических лиц на основе заключенных с ними договоров, которые оказывают подразделения вневедомственной охраны (письмо МНС России от 29 июня 2004 г. № 03-1-08/1462/17@);

— оказываемые территориальными органами Федерального агентства объектов недвижимости за право заключения договора аренды (письмо МНС России от 10 июня 2002 г. № 03-1-09/1558/16-X194).

5. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

6. Реализация земельных участков (долей в них).

7. Передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

8. Передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Напомним: положения указанного подпункта 8 пункта 2 статья 146 налогового кодекса РФ распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

Спорные ситуации, касаемые объекта налогообложения

Прежде всего, споры между налогоплательщиками и чиновниками связаны с условиями, при которых возникает объект налогообложения. Минфин России считает, что если передачи права собственности другому лицу нет (товар похищен, в результате инвентаризации выявлены излишки ТМЦ, товар передан на ответственное хранение по договору и т.п.), то отсутствует и объект налогообложения по НДС. В качестве примера можно привести письмо Минфина России от 18 ноября 2005 г. № 03-04-11/308 «О восстановлении НДС по товарам, недостача которых выявлена при инвентаризации».

То есть главное при решении вопроса о том, стоит начислять НДС или нет, является — возникает объект налогообложения или нет. Если происходит формальная передача права собственности, то налог нужно заплатить в бюджет.

Поддерживают такой подход и арбитражные суды. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 7 апреля 2005 г. № Ф04-1758/2005(10004-A27-19) судьи пришли к выводу, что при продаже имущества предприятия, объявленного банкротом, НДС начислять нужно. Ведь в данном случае речь идет о реализации. А в силу статей 39 и 146 Налогового кодекса РФ налицо объект налогообложения НДС.

В другом деле суд согласился с доводами налогоплательщика, который не уплачивал НДС с сумм компенсации заказчиком расходов подрядчика на оплату проезда, питания и проживания. Ведь данные суммы не являются выручкой от реализации, так как подрядчик не выполнял работы, не оказывал услуги (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 марта 2004 г. № А79-4949/2003-СК1-4657). Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 марта 2006 г. № А33-20073/04-С6-Ф02-876/05-С1 по делу № А33-20073/04-С6.

Еще один пример. Суд отказал в начислении НДС при передаче товаров внутри предприятия, так как в данном случае отсутствует реализация товаров (работ, услуг) в том смысле, который придает ей статья 39 Налогового кодекса РФ (см., постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 сентября 2001 г. № А33-1437/01-С3-Ф02-2022/01-С1).

Иногда чиновники требуют начислять НДС вообще при отсутствии объекта налогообложения. Суды в данном случае на стороне налогоплательщиков. Так, ФАС Северо-Кавказского округа пришел к выводу, что инвестиции федерального бюджета для перевооружения основных средств не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость (постановление от 31 июня 2006 г. № Ф08-3349/2006).

Суть дела в следующем. Налоговый орган провел выездную налоговую проверку налогоплательщика (ГУП) по вопросу соблюдения налогового законодательства за период. Результаты проверки оформлены актами и решением о привлечении предприятия к налоговой ответственности по НДС по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ. Требованием налоговый орган предложил налогоплательщику уплатить суммы штрафа в добровольном порядке. В связи с тем, что налогоплательщик в добровольном порядке не уплатил сумму налоговых санкций, налоговый орган обратился в арбитражный суд.

Судьи рассуждали так. В силу статьи 146 Налогового кодекса РФ не признаются объектом налогообложения передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 153 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах.

Не учитываются при определении налоговой базы денежные средства, поступившие в виде целевых средств из бюджетов различных уровней бюджетополучателям-заказчикам на финансирование выполняемых исполнителями работ (услуг). Такие средства не облагаются налогом только в момент их зачисления на счета организаций-бюджетополучателей, являющихся заказчиками указанных работ (услуг). Выполненные исполнителями работы (оказанные услуги) за счет вышеуказанных средств подлежат налогообложению (освобождению от налогообложения) в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ. При получении исполнителями от вышеуказанных заказчиков данных денежных средств за предстоящее выполнение работ (услуг) указанные денежные средства включаются в налоговую базу на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ.

Как видно из материалов дела, Министерством промышленности, науки и технологий России и Правительством Республики Дагестан заключен договор о финансировании за счет средств федерального бюджета строек и объектов, являющихся собственностью Республики Дагестан, включенных в перечень строек и объектов для государственных нужд на 2003 г. Договором предусмотрено целевое финансирование налогоплательщика за счет денежных средств федерального бюджета в размере 3 млн. рублей.

Указанные денежные средства перечислены в бюджет Республики Дагестан, а Министерством финансов Республики Дагестан Табасаранскому РАЙФО. Администрацией Табасаранского района и налогоплательщиком заключен договор о наделении налогоплательщика функциями заказчика-застройщика для осуществления технического перевооружения налогоплательщика в соответствии с перечнем строек и объектов для государственных нужд.

Средства федерального бюджета получены налогоплательщиком из районного бюджета по мемориальным ордерам, платежному поручению.

В соответствии со статьей 71 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств. Арбитражный суд оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности. При этом каждое доказательство подлежит оценке арбитражным судом наряду с другими доказательствами.

Суд на основе оценки представленных доказательств в их совокупности и взаимосвязи пришел к выводу о том, что полученные бюджетные средства налогоплательщик использовал по целевому назначению. Из акта проверки целевого использования средств, составленного КРУ Минфина России по Республике Дагестан, следует, что капитальные вложения налогоплательщика за счет средств федерального бюджета по коду экономической классификации 240220, составили 3 млн рублей.

Из полученных средств произведены расходы: оплачено за разработку проектно-сметной документации; перечислено Управлению государственной вневедомственной экспертизы при Минстрое Республики Дагестан за проведенную экспертизу обоснования инвестиций за техническое перевооружение ручного ковроткачества предприятия; перечислено по договору подряда, возврат выделенного ранее Администрацией Табасаранского района кредита для оплаты разработки обоснования инвестиций на техническое перевооружение ручного ковроткачества предприятия; использовано на содержание дирекции. Остаток неиспользованных средств составил 300 тыс. рублей. Проведенной проверкой нецелевое использование средств федерального бюджета не установлено.

В обоснование произведенных расходов налогоплательщик представил договор подряда со строительной организацией, договор на создание (передачу) научно-технической продукции и протокол согласования цены к нему, договор на выполнение экспертных работ, платежные поручения, акты сдачи-приемки проектной продукции, справки о стоимости выполненных работ и затрат, акты приемки выполненных работ, счета, расчет стоимости экспертизы, смету расходов предприятия 2003 г.

Суд исследовал документы, свидетельствующие о расходовании денежных средств, и пришел к выводу о том, что сумма 3 млн. рублей получена налогоплательщиком в качестве инвестиций федерального бюджета, предназначена для перевооружения основных средств налогоплательщика и обложению НДС не подлежит.

Таким образом, подпунктом 5 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

В комментируемом постановлении суд указывает, что целевое финансирование налогоплательщика предназначено для перевооружения его основных средств, данное финансирование использовано согласно с поставленной целью, следовательно, такая операция не подлежит обложению НДС.

9.2.3. Место реализации работ или услуг

НДС облагаются только те работы и услуги, которые реализованы на территории Российской Федерации (ст. 146 Налогового кодекса РФ). Согласно пункту 4 статьи 148 Налогового кодекса РФ документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

- 1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- 2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Работы и услуги, связанные с недвижимостью

Работы или услуги, связанные непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), считаются выполненными в РФ, если такие объекты находятся на ее территории (подп. 1 п.1 ст. 148 Налогового кодекса РФ). К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению и услуги по аренде.

Проиллюстрируем эту норму на примере.



ПРИМЕР

Ситуация 1

Итальянская фирма имеет в собственности здание, расположенное в Москве. Здание сдается в аренду. Так как недвижимое имущество (здание) находится на территории Российской Федерации, местом реализации услуг по аренде является территория России. Поэтому эти услуги облагаются НДС.

Ситуация 2.

Российская организация выполняет ремонт производственных помещений в Белоруссии. Поскольку, что российская организация выполняет работы, связанные с недвижимым имуществом, находящимся за пределами Российской Федерации, а именно – в Белоруссии, местом реализации этих работ территория Российской Федерации не является. Следовательно, операция по реализации таких работ объектом обложения НДС в России не признаются.

Работы или услуги связаны с движимым имуществом

Подпункт 2 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ гласит, что работы (услуги), связанные непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории Российской Федерации, считаются реализованными в России. Данная норма распространяется на такие работы и услуги, как монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание.



ПРИМЕР

Ситуация 1

Немецкая компания осуществляет ремонт морских судов в порту г. Новороссийска. Так как ремонтируемое движимое имущество находится на территории Российской Федерации, местом реализации ремонтных работ является территория России. Поэтому эти услуги облагаются НДС.

Ситуация 2

Российская организация выполняет работы по монтажу производственного оборудования в Казахстане. Поскольку, что российская организация выполняет работы, связанные с движимым имуществом, находящимся за пределами Российской Федерации, а именно – в Казахстане, местом реализации этих работ территория Российской Федерации не является. Следовательно, операция по реализации таких работ объектом обложения НДС в России не признаются.

Услуги в сфере культуры и отдыха

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта, считаются реализованными на территории Российской Федерации, если они фактически оказаны в России.

Определенные затруднения эта норма вызывает у турфирм. Услуги, оказанные по туристской путевке, включают в себя предоставление гостиничных номеров, проведение экскурсий, обеспечение питания, перевозку туристов на территории Российской Федерации и за ее пределами, страхование здоровья. Как правила обслуживание туристов, выезжающих за рубеж, осуществляются вне территории Российской Федерации. Исключением являются только отдельные вспомогательные услуги, скажем, трансфер до аэропорта в России.

Таким образом, основная часть услуг в сфере выездного туризма оказывается вне территории Российской Федерации. Поэтому объект обложения НДС, отсутствует.

Услуги же, оказанные на территории Российской Федерации турфирмой, осуществляющей туроператорскую деятельность по выездному туризму и включенные в стоимость туристской путевки с учетом всех затрат по продвижению сформированного комплекса услуг на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке. В частности, к таким услугам относятся посреднические услуги, связанные со страхованием туриста и обеспечением проездными документами – билетами.

Когда место реализации работ или услуг определяется по местонахождению покупателя

В подпункте 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ перечислены случаи, когда местом реализации работ или услуг считается территория Российской Федерации при условии, что покупатель находится в России. Это происходит в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя. А при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица.

Данное правило применяется в следующих случаях.

1. При передаче, предоставления патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав.

Обратите внимание на следующий нюанс. Одним из объектов авторских прав являются аудиовизуальные произведения. Это прописано в пункте 1 статьи 7 Закона РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах». Следовательно, при передаче аудиовизуальных произведений заключается авторский договор. Поэтому ФНС России в письме от 23 мая 2005 г. № 03-4-03/844/28 сообщило, что при приобретении услуг по предоставлению исключительных имущественных авторских прав на аудиовизуальное произведение местом реализации данных услуг в любом случае признается территория Российской Федерации. Следовательно, при реализации таких услуг налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, у российской организации-покупателя возникают обязанности налогового агента, предусмотренные пунктом 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ.

2. При выполнении работ по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации. Приобретая программу для ЭВМ у иностранного разработчика, покупатель становится налоговым агентом и должен удерживать НДС.

Согласно пункту 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации с учетом настоящей главы.

В соответствии с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ при удержании НДС налоговыми агентами, сотрудничающими с иностранными поставщиками и подрядчиками, налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки 10 или 18 процентов к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.



ПРИМЕР Российская организация заказала разработку компьютерной программы иностранной фирме. Стоимость работ составила 30 000 долларов США. Курс доллара США, установленный Центральным банком РФ, составил:

- 26,5 руб./USD — на момент подписания акта приема-передачи выполненных работ;
- 26 руб./USD — на момент перечисления денег разработчику.

Поскольку заказчиком разработки компьютерной программы является российская компания, с вознаграждения разработчика компьютерной программы следует удержать НДС по ставке 18%/118%. Сумма налога составила 4576,27 долларов США ($30\,000\text{ USD} \times 18\% : 118\%$).

В соответствии со статьей 10 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» автору программы для ЭВМ или базы данных или иному правообладателю принадлежит исключительное право осуществлять или разрешать:

- воспроизведение программы для ЭВМ или базы данных (полное или частичное) в любой форме, любыми способами;
- распространение программы для ЭВМ или базы данных;
- модификацию программы для ЭВМ или базы данных, в том числе перевод программы для ЭВМ или базы данных с одного языка на другой;
- иное использование программы для ЭВМ или базы данных.

А статья 11 Закона РФ № 3523-1 гласит, что исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных может быть передано полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору. Данный договор заключается в письменной форме и должен содержать следующие существенные условия: объем и способы использования программы для ЭВМ или базы данных, порядок выплаты и размер вознаграждения, срок действия договора.

Поэтому бухгалтер российской организации в день подписания акта приема-передачи выполненных работ сделал следующие записи по счетам бухгалтерского учета.

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 673 728,85 руб. ($(30\,000\text{ USD} - 4576,27\text{ USD}) \times 26,5\text{ руб./USD}$) – отражены затраты на разработку компьютерной программы;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 121 271,16 руб. ($4576,27\text{ USD} \times 26,5\text{ руб./USD}$) – отражен НДС по работам разработчика компьютерной программы;

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08

– 673 728,85 руб. – принята к учету компьютерная программа.

А в день перечисления денежных средств бухгалтер российской организации сделал такие проводки:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 118 983,02 руб. $(4576,27 \text{ USD} \times 26 \text{ руб./USD})$ – удержан НДС из вознаграждения иностранного разработчика компьютерной программы;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 51

– 118 983,02 руб. – перечислен НДС, удержанный из вознаграждения иностранного разработчика компьютерной программы;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 15 000 руб. $(30\,000 \text{ USD} \times (26,5 \text{ руб./USD} - 26 \text{ руб./USD}))$ – отражена положительная курсовая разница по задолженности перед зарубежным разработчиком компьютерной программы;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 19

– 2288,14 руб. $(4576,27 \text{ USD} \times (26,5 \text{ руб./USD} - 26 \text{ руб./USD}))$ – уточнена сумма НДС, удержанная из вознаграждения разработчика компьютерной программы;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 121 271,16 руб. – принят к вычету НДС, удержанный из вознаграждения иностранного разработчика компьютерной программы.

3. При оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

4. При предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя. При этом к инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов. Кроме того, инжиниринговыми услугами считаются предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги).

В свою очередь к услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информационных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации.

5. При сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств.

6. При оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом.

Услуги по перевозке

Согласно подпункту 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ услуги по перевозке или транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой, признаются реализованными в России, если их оказывают (выполняют) российские организации или индивидуальные предприниматели при условии, что пункт отправления или пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. Исключение при этом составляют услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления или пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров или пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом.

В подпункте 4.2 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ сказано, что услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, считаются реализованными в России, если их оказывают (выполняют) организации или индивидуальные предприниматели, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации.

В подпункте 4.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ указано, что на территории Российской Федерации считаются оказанными услуги российских перевозчиков. При этом пункт отправления или пункт назначения должен находиться в России. А согласно подпункту 5 пункта 1.1 статьи 148 Налогового кодекса РФ услуги по перевозке, не упомянутые в подпункте 4.1 пункта 1 этой статьи, считаются оказанными за пределами Российской Федерации.

Но в пункте 2 статьи 148 Налогового кодекса РФ указано, что услуги перевозчиков считаются оказанными на территории Российской Федерации, если товар отправляется из российского порта или доставляется в такой порт. Отметим, что в данном случае пункт 2 статьи 148 Налогового кодекса РФ не согласуется с подпунктом 5 пункта 1.1 этой же статьи.

В каких случаях местом реализации работ или услуг не признается территория Российской Федерации

Подпункт 1.1 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ приводит случаи, когда местом реализации работ (услуг) не признается территория Российской Федерации. Перечислим их.

1. Работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории Российской Федерации. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде.

2. Работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами территории Российской Федерации движимым имуществом, а также с находящимися за пределами территории Российской Федерации воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К подобным работам (услугам) относятся, в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание.

3. Услуги фактически оказываются за пределами территории Российской Федерации в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта.

4. Покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. Данный пункт применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в подпункте 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ.

5. Услуги по перевозке (транспортировке) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в подпунктах 4.1 и 4.2 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ.

Если работы или услуги не упомянуты в статье 148 Налогового кодекса РФ

В подпункте 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ сказано, что работы или услуги, не упомянутые в подпунктах 1–4 пункта 1 этой статьи, считаются реализованными на территории Российской Федерации, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют эти работы (оказывают эти услуги), осуществляется в России.

В этой связи любопытно рассмотреть проблему налогообложения операций лизинга, когда в качестве лизингодателя выступает иностранная компания. ФНС России в письме от 17 мая 2005 г. № ММ-6-03/404@ сообщает по этому поводу следующее.

Статьей 146 Налогового кодекса РФ установлено, что операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав признаются объектом налогообложения по НДС. В случаях, когда продавец и покупатель работ (услуг) имеют место нахождения в разных государствах, одним из которых является Российская Федерация, механизм определения места реализации работ (услуг) установлен статьей 148 Налогового кодекса РФ.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ местом осуществления деятельности покупателя, услуг, перечисленных в этом подпункте, считается территория Российской Федерации, если он фактически присутствует в России. Положение данного подпункта применяется, в том числе, и при сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств. Таким образом, если лизингодатель, не состоящий на учете в качестве налогоплательщика в РФ, передает движимое имущество (например, электропогрузчик, штабелер), не относящееся к автотранспортным средствам, во временное владение и использование по договору лизинга, российской организации (лизингополучателю), то местом реализации услуг по договору лизинга признается территория Российской Федерации. При этом у российской организации возникают обязанности налогового агента.

В том случае, когда в лизинг передаются наземные автотранспортные средства, применяется порядок определения места реализации работ (услуг), предусмотренный подпунктом 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ. В такой ситуации местом оказания услуги по лизингу территория Российской Федерации уже не будет. А значит, российский лизингополучатель не должен удерживать НДС из сумм лизинговых платежей, которые он перечисляет иностранному лизингодателю.

Кроме того, подпункт 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ распространяется на экспедиторские услуги. Минфин России в письме от 20 сентября 2005 г. № 03-04-08/250, сообщил: в связи с тем, что экспедиторские услуги не относятся к услугам, перечисленным в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ, в отношении таких услуг применяется положение подпункта 5 пункта 1 указанной статьи. Согласно которому местом реализации услуг признается территория Российской Федерации в случае, если деятельность организации, оказывающей услуги, осуществляется на территории Российской Федерации.

Таким образом, местом реализации экспедиторских услуг, оказываемых иностранным лицом по договору с российской организацией, территория Российской Федерации не является и, соответственно, такие услуги в России НДС не облагаются. Поэтому, при перечислении вознаграждения иностранному лицу за оказание экспедиторских услуг, связанных с транспортировкой товара, от места реализации, находящегося на территории иностранного государства, до конечного пункта назначения, находящегося на территории Российской Федерации, НДС не уплачивается.

Аналогичным образом определяется место реализации сертификационных услуг. В письме ФНС России от 17 мая 2005 г. № ММ-6-03/404@ разъяснено: поскольку работы по организации и проведению сертификационных испытаний продукции прямо не поименованы в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ, для определения места реализации данных услуг необходимо руководствоваться положением подпункта 5 пункта 1 данной статьи.

В другом письме чиновники разъяснили, что при оказании иностранной организацией (резидентом Турецкой Республики) услуг по поиску и привлечению участников на территории Турции для участия в международной выставке, проводимой российской организацией на территории Российской Федерации, местом реализации данных услуг территория Российской Федерации не признается. Соответственно, налогообложение налогом на добавленную стоимость указанных услуг на территории Российской Федерации не производится (письмо от 7 июля 2006 г. № ШТ-6-03/688@).

В завершении представим таблицу, в которой объединим случаи, когда местом реализации работ и услуг является территория Российской Федерации.

Наименование работ и услуг	В каком случае местом реализации работ и услуг является территория Российской Федерации
Работы и услуги, связанные с недвижимостью (за исключением воздушных и морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов)	Имущество находится на территории РФ
Работы (услуги), связанные непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания	

Наименование работ и услуг	В каком случае местом реализации работ и услуг является территория Российской Федерации
Услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта	Услуги оказаны на территории РФ
Передача, предоставление патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав	Попкупатель работ или услуг ведет деятельность в РФ
Выполнение работ по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации.	
Консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	
Инжиниринговые услуги – инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки) и другие подобные услуги	
Услуги по обработке информации – сбор и обобщение, систематизация информационных массивов и предоставление в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации	
Сдача в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств	Пункт отправления или пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.
Услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ	
Услуги по перевозке или транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой, признаются реализованными в России. Исключение при этом составляют услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.	
Иные работы и услуги, в том числе связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита	
	Место деятельности исполнителя – Российская Федерация

9.2.4. Льготы по НДС

Налоговые льготы по НДС установлены статьей 149 Налогового кодекса РФ.

Перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем затрагивает реализацию (а также передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, выполнение работ и услуг на территории Российской Федерации социального обусловленного характера.

Среди них:

- медицинские товары и услуги;
- услуги в сфере образования по проведению некоммерческими организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования) или воспитательного процесса;
- услуги по перевозке пассажиров общественным транспортом;
- ритуальные услуги;
- реализация почтовых марок и лотерейных билетов, проводимых по решению уполномоченного органа;
- услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- услуги, оказываемые учреждениями культуры и искусства в сфере культуры и искусства;
- реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы;
- осуществление ряда банковских операций;
- оказание услуг адвокатами;
- совершение нотариусами нотариальных действий;
- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха и другие.

Некоторые виды деятельности, которые льготируются по НДС, подлежат также лицензированию. В этом случае, чтобы применять льготу, нужно иметь специальное разрешение – лицензию. В противном случае нужно будет платить НДС в общем порядке (п. 6 ст. 149 Налогового кодекса РФ). Перечень видов деятельности, которые подлежат лицензированию, приведены в статье 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее – федеральный закон № 128-ФЗ). Скажем, лицензируются услуги по обязательному медицинскому страхованию, которые оказывают медицинские организации или учреждения, а также частной практики.

Правда, названный закон регулирует лицензирование не всех видов предпринимательства. В статье 2 Федерального закона № 128-ФЗ приведен перечень видов деятельности, которые регулируются отдельными законодательными актами. В частности, речь идет об образовательной деятельности. Например, указанная деятельность подлежит лицензированию на основании пункта 6 статьи 33 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании» (далее – Закон РФ № 3266-1). Порядок и условия лицензирования образовательной деятельности установлены Положением о лицензировании образовательной деятельности, утвержденным постановлением Правительства РФ от 18 октября 2000 г. № 796.

Ниже мы приведем перечень льготируемых видов деятельности, для которых необходима лицензия.

№ п/п	Операции, которые не облагаются НДС	Норма законодательства	Норма Налогового кодекса
1.	Медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой. В частности: – услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию – услуги, оказываемые населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ – услуги по сбору у населения крови, оказываемых по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями – услуги скорой медицинской помощи, оказываемые населению – услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного – услуги патологоанатомические	Подпункт 96 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 2 пункта 2 статьи 149

№ п/п	Операции, которые не облагаются НДС	Норма законодательства	Норма Налогового кодекса
	– услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным		
2.	Услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях. Добавим, что образовательная деятельность в виде разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающейся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации, и индивидуальная педагогическая деятельность не лицензируются	Пункт 11 статьи 28, статья 33 Закона РФ от 10 июля 1992 г. № 3266-1 «Об образовании»	Подпункт 4 пункта 2 статьи 149
3.	Услуги по перевозке пассажиров: городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного) морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке	Подпункт 62 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ Подпункты 56, 58, 62, 63 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 7 пункта 2 статьи 149
4.			
5.	Услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений	Пункт 11 статьи 28, статьи 26, 33 Закона РФ № 3266-1	Подпункт 14 пункта 2 статьи 149
	Ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельность по контролю за качеством проводимых работ	Подпункт 41 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 15 пункта 2 статьи 149

№ п/п	Операции, которые не облагаются НДС	Норма законодательства	Норма Налогового кодекса
6.	Услуги аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, перечисленных в подпункте 1 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи	Подпункты 47, 48, 50, 51 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 24 пункта 2 статьи 149
7.	Осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе: – привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады; – размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет; – открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные обслуживанием банковских карт; – осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам; – кассовое обслуживание организаций и физических лиц; – купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты); – осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ; – по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, оформление и проверка документов по этой гарантии), а также осуществление банками следующих операций: – выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме; – оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала; – получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности указанных заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем	Статья 13 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (далее – Федеральный закон № 395-1)	Подпункт 3 пункта 3 статьи 149

№ п/п	Операции, которые не облагаются НДС	Норма законодательства	Норма Налогового кодекса
8.	Услуги, связанные с обслуживанием банковских карт	Статья 13 Федерального закона № 395-1	Подпункт 3.1 пункта 3 статьи 149
9.	Операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами	Статья 13 Федерального закона № 395-1	Подпункт 4 пункта 3 статьи 149
10.	Оказание услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами	Статья 32 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации», подпункт 91 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 7 пункта 3 статьи 149
11.	Организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса	Подпункты 76, 77 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 8 пункта 3 статьи 149
12.	Реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в пп. 6 п. 1 ст. 164 НК РФ) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиями независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку РФ и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Цен-	Пункт 4 статьи 15 Федерального закона от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях», статья 13 Федерального закона № 395-1	Подпункт 9 пункта 3 статьи 149

№ п/п	Операции, которые не облагаются НДС	Норма законодательства	Норма Налогового кодекса
	тральным банком РФ и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка РФ или хранилищах банков). Лицензия нужна банкам, которые осуществляют операции с драгоценными металлами и драгоценными камнями		
13.	Реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности Лицензия нужна банкам, которые осуществляют операции с драгоценными металлами и драгоценными камнями	Пункт 4 статьи 15 Федерального закона № 41-ФЗ, ст. 13 Федерального закона № 395-1	Подпункт 10 пункта 3 статьи 149
14.	Услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности	Подпункт 96 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 18 пункта 3 статьи 149
15.	Проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров	Подпункт 38 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 19 пункта 3 статьи 149
16.	Реализация лома и отходов черных и цветных металлов Лицензия не требуется, если организация реализует лом цветных и (или) черных металлов, образовавшийся в процессе собственного производства (см. Положение о лицензировании заготовки, переработки и реализации лома черных металлов, утвержденных постановлением Правительства РФ от 14 декабря 2006 г. № 766)	Подпункты 81, 82 пункта 1 статьи 17 Федерального закона № 128-ФЗ	Подпункт 24 пункта 3 статьи 149

Отдельные виды льгот

Реализация металлолома не облагается НДС

Согласно подпункту 24 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса НДС не облагается реализация лома и отходов черных и цветных металлов.

Отметим, что организациям, которые торгуют металлоломом, следует руководствоваться Федеральным законом от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления». А также Правилами обращения с ломом и отходами черных металлов, утвержденными постановлением Правительства РФ от 11 мая 2001 г. № 369, и Правилами обращения с ломом и отходами цветных металлов, утвержденными постановлением Правительства РФ от 11 мая 2001 г. № 370.

Согласно указанным правилам организации могут принимать металлолом только у его собственников при предъявлении документов, удостоверяющих их личность. У лиц, сдающих не принадлежащий им металлолом, помимо документов, удостоверяющих личность, должна быть соответствующая доверенность от собственника металлолома.

При приеме лома цветных металлов лицо, сдающее этот лом, должно предоставить принимающей организации соответствующее письменное заявление. В этом заявлении необходимо указать, на каком основании у заявителя возникло право собственности на сдаваемый лом. Заявления должны храниться на объекте по приему металлолома в течение пяти лет.

Лом цветных металлов нельзя принимать от физических лиц, не достигших 14 лет. У лиц в возрасте от 14 до 18 лет такой лом может приниматься при наличии письменного согласия их законных представителей — родителей, усыновителей или попечителей. Однако можно принимать лом цветных металлов от физических лиц, достигших шестнадцатилетнего возраста и в установленном порядке объявленных полностью дееспособными.

Прием лома и отходов черных и цветных металлов проводится по массе нетто, определяемой как разность между массой брутто и массой транспортного средства, тары и засоренности. Организации, принимающие металлолом, обязаны проводить радиационный контроль и осуществлять входной контроль каждой партии металлолома на взрывоопасность.

При приеме металлолома должен быть составлен приемосдаточный акт. Формы этого акта установлены в приложениях № 1 к Правилам обращения с ломом черных и цветных металлов. Приемосдаточный акт составляется в двух экземплярах: один передается лицу, сдающему лом, а второй остается у принимающей организации.

Обратите внимание, что приемосдаточные акты являются документами строгой отчетности. Поэтому их регистрируют в книге учета приемосдаточных актов. Страницы книги должны быть пронумерованы и прошнурованы.

Книга учета, а также приемосдаточные акты хранятся на объекте по приему металлолома в течение 5 лет со дня внесения последней записи о приеме лома.

В процессе переработки металлолома организации обязаны отбирать из лома черных металлов сопутствующий лом цветных металлов. Соответственно из лома цветных металлов надо отбирать сопутствующий лом черных металлов. При отборе сопутствующего лома цветных металлов должен составляться акт по форме, установленной в приложении № 2 к Правилам обращения с ломом черных металлов.

Налогообложение подарков

Согласно подпункту 25 пункт 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ дополнен. Согласно этому подпункту НДС не облагаются передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. Отметим, что данная льгота имеет скорее негативные последствия для налогоплательщиков.

Дело в том, что на том, чтобы начислять НДС при раздаче подарков в рамках рекламной компании настаивают Минфин России и ФНС России. Примером тому, письма Минфина России от 28 марта 2005 г. № 03-04-11/66 и от 25 ноября 2004 г. № 03-04-11/209. В них указано, что в соответствии со статьей 39 Налогового кодекса РФ под реализацией понимается передача права собственности, в том числе и на безвозмездной основе. В соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ реализация товаров облагается НДС. Налоговая база при этом равна рыночная цена товаров.

Но далеко не все специалисты согласны с такой точкой зрения. В качестве возражения приводится довод о том, что раздача товаров является составной частью рекламных расходов организации. При этом нельзя документально подтвердить, в какой момент право собственности на подарки переходит от компании к одариваемым. Зачастую такие аргументы помогали налогоплательщикам в арбитражных судах доказать, что раздача товаров в рекламных целях не должна облагаться НДС (см., например, постановление ФАС Московского округа от 13 января 2003 г. № КА-А40/8381-02 и постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 декабря 2004 г. № А05-3624/04-22).

Новелла, внесенная в статью 149 Налогового кодекса РФ, косвенно подтверждает, что подарки, себестоимость единицы которых превышает 100 руб. должны облагаться НДС. Доказать в суде иное будет непросто.

Обратите внимание: при рекламной раздаче товаров, себестоимость которых не превышает 100 руб., предприятие обязано организовать раздельный учет НДС по приобретенным товарам (работам, услугам). Это требование пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ. Однако если себестоимость товаров, розданных в рамках рекламной акции, не превышает 5 процентов от величины совокупных расходов на производство, к вычету можно принять весь НДС по приобретенным товарам, работам и услугам, а также имущественным правам.

Раздельный учет

Пункт 4 статьи 149 определяет: если организация одновременно осуществляет операции, как подлежащие налогообложению, так и те, которые льготируются, она обязана вести раздельный учет. В том числе и «входного» НДС по товарам, работам, услугам, которые используются в облагаемых и не облагаемых налогом операциях (п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что конкретный порядок ведения раздельного учета налоговым законодательством не установлен. Поэтому организация вправе сама разработать принципы ведения такого учета и закрепить их в своей учетной политике.

Распределять нужно «входной» НДС только в том случае, если приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права одновременно используются в деятельности, как облагаемой, так и не облагаемой НДС. И еще: когда невозможно однозначно определить, какая часть приобретенных товаров (работ, услуг) будет использована в деятельности, облагаемой НДС, а какая – в деятельности, не облагаемой этим налогом. Следовательно, нельзя рассчитать, в каком размере «входной» НДС может быть предъявлен к вычету, а в каком – учтен в стоимости товаров (работ, услуг).

В этом случае Налоговый кодекс предписывает определять пропорцию, исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период. Исходя из этой пропорции часть «входного» налога принимается к вычету, а часть учитывается в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг).

Обратите внимание: чиновники настаивают, что, рассчитывая пропорцию, стоимость товаров нужно брать без учета НДС. В частности, такое мнение было высказано в письме МНС России от 13 мая 2004 г. № 03-1-08/1191/15@. Однако, арбитражные суды с таким подходом не согласны. В качестве примера можно привести постановления ФАС Московского округа от 15 июля 2003 г. № КА-А40/4710-03, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу № Ф04-9499/2004(7826-А70-18), от 2 августа 2004 г. № Ф04-5288/2004(А45-3291-25).

Заметим, что при отсутствии раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц – если речь идет о предпринимателях), не включается. Сумма «входного» списывается за счет собственных средств (абз. 8 п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Впрочем, раздельный «входного» НДС можно не вести в те налоговые периоды, в которых доля совокупных производственных расходов на операции, не облагаемые НДС, меньше или равна 5 процентам от общей величины совокупных расходов на производство.

Но учтите, что, решая вопрос о необходимости ведения вами раздельного учета такие показатели, как стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) или объемы выручки от не облагаемой НДС деятельности, не принимаются во внимание. В данном случае следует учитывать объем ваших затрат на осуществление не облагаемых НДС операций.

Следовательно, даже если доля выручки от не облагаемых НДС операций составляет меньше 3 процентов от общей выручки, но при этом расходы на осуществление этих операций превышают 5 процентов, вы не можете быть освобождены от ведения раздельного учета.

Отказ от льгот по НДС

Организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут, что их применение для себя невыгодно. Однако учтите отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены пунктом 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляет несколько видов льготируемых операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в пункте 5 статьи 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных пунктами 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

9.2.5. Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Такое определение дано в статье 53 Налогового кодекса РФ. Порядок определения налоговой базы по НДС устанавливаются статьей 153 Налогового кодекса.

По общему правилу выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех поступлений налогоплательщика, так или иначе связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом учитываются доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной формах, включая оплату ценными бумагами в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

Другими словами, в налоговую базу по НДС включают деньги, полученные от поставщиков за реализованные товары (работы, услуги) и имущественные права, а также любое иное имущество. Скажем, основные средства, товары, материалы, готовая продукция, векселя, облигации и т.п.

И еще. Налоговая база определяется в рублях. То есть поступившую валюту за реализованные товары (работы, услуги) пересчитывают в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ). Это общее правило. Однако есть и исключения. Так, полученная иностранная валюта, пересчитывается в рубли по курсу Центробанка на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Речь идет о выручке от реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1 – 3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ. То есть, скажем, экспортируемых товаров.

Реализация товаров (работ, услуг)

Реализация по договорным ценам

Объектом обложения по НДС является реализация товаров, работ, услуг и имущественных прав (ст. 146 Налогового кодекса РФ). В свою очередь реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Об этом сказано в пункте 1 статьи 39 Налогового кодекса РФ. И наконец, согласно статье 223 Гражданского кодекса РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.



ПРИМЕР Организация в январе 2007 года отгрузила партию товара. Цена партии – 472 000 руб. (в том числе НДС – 72 000 руб.). А себестоимость товара составляет 300 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета эта операция отражена следующими проводками:

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»
– 472 000 руб. – отражена выручка от реализации товаров;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
– 72 000 руб. – начислен НДС по реализованным товарам;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45
– 300 000 руб. – списана себестоимость товаров.

Между тем независимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает из пункта 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 Налогового кодекса РФ, относится к соответствующему налоговому периоду. С учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Иными словами, основанием для исчисления НДС является не переход права собственности, а момент отгрузки товара.



ПРИМЕР Организация в январе 2007 года отгрузила партию товара. Цена партии – 590 000 руб. (в том числе НДС – 90 000 руб.). А себестоимость товара составляет 400 000 руб. По условиям договора право собственности на товар переходит к покупателю после полного погашения задолженности перед продавцом. Покупатель оплатил товар в феврале 2007 года.

На счетах бухгалтерского учета продавца сделаны следующие записи.

В январе 2007 года:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 41
– 400 000 руб. – отгружены товары с особым порядком перехода права собственности.

ДЕБЕТ 76 субсчет «НДС, начисленный по отгруженным товарам, право собственности на которые не перешло к покупателю» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
– 90 000 руб. – начислен НДС по отгруженным, но не реализованным товарам.

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62
– 590 000 руб. – оплачен товар, отгруженный в январе 2006 года;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»
– 590 000 руб. – реализован товар;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 76 субсчет «НДС, начисленный по отгруженным товарам, право собственности на которые не перешло к покупателю»
– 90 000 руб. – списан НДС, начисленный при отгрузке товара;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45

– 400 000 руб. – списана покупная стоимость товара.

Реализация по государственным регулируемым ценам или с учетом льгот

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Как правило, по государственным ценам реализуют свои услуги предприятия ЖКХ или общественного транспорта.

Суммы субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются (п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ).

Как правило, у организаций, которые продают товары по государственным регулируемым ценам или ценам с учетом льгот, сумма «входного» НДС превышает величину налога, которая предъявляется покупателям. В этом случае разница возмещается в порядке, который предусмотрен статьей 176 Налогового кодекса РФ.

Продажа сельхозпродукции, купленной у населения

Реализуя сельскохозяйственную продукцию и продукты ее переработки, купленные у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, налоговая база определяется как разница между ценой реализации, исчисленной исходя из рыночных цен с учетом НДС, и ценой приобретения указанной продукции. Так сказано в пункте 4 статьи 154 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ реализация сельскохозяйственной продукции, закупленной у населения, облагается НДС по расчетной ставке 18/118 или 10/110. И еще: указанный порядок действует только в отношении той сельхозпродукции, что включена в Перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 16 мая 2001 г. № 383, и не применяется в отношении подакцизных товаров.

Добавим, что если купленная у населения продукция затем перерабатывается организацией, то при реализации продуктов такой переработки действует общий порядок расчета налоговой базы, то есть исходя из полной цены реализации (п. 1 ст. 154 Налогового кодекса РФ).



ПРИМЕР Организация приобрела у физических лиц говядину на 145 000 руб., которые потом продала на оптовом рынке за 178 000 руб.

Говядина включена в перечень сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, утвержденным постановлением Правительства РФ № 383. Следовательно, фирма вправе при расчете налоговой базы с реализации мяса рассчитать НДС так, как сказано в пункте 4 статьи 154 Налогового кодекса РФ. То есть НДС нужно заплатить только с 33 000 руб. (178 000 руб. – 145 000 руб.). В данном случае применяется льготная расчетная ставка 10/110.

В бухгалтерском учете сделаны такие записи:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

– 145 000 руб. – оприходована купленная у населения говядина;

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 50

– 145 000 руб. – оплачена говядина;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 178 000 руб. – реализована говядина на оптовом рынке;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «расчеты по НДС»

– 3000 руб. $(33\,000 \text{ руб.} \times 10\% : 110\%)$ – начислен НДС;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41

– 145 000 руб. – списана покупная стоимость говядины.

ДЕБЕТ 90 КРЕДИТ 99

– 30 000 руб. $(178\,000 - 3000 - 145\,000)$ – отражен финансовый результат.

Услуги по переработке давальческого сырья

Если фирма или предприниматель реализуют продукцию, произведенную из давальческого сырья, то налоговая база будет формироваться с учетом особенностей, прописанных в пункте 5 статьи 154 Налогового кодекса РФ: она равна стоимости обработки сырья, его переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее. Получается, что в налоговую базу у налогоплательщика включается лишь стоимость услуг по переработке, оказанных другим организациям. При этом договорная стоимость берется без НДС. Другими словами, стоимость давальческого сырья (материалов) при определении налоговой базы не учитывается.



ПРИМЕР Организация производит продукцию из давальческого сырья. В мае 2007 года компания заключила договор на производство 1000 единиц продукции. Стоимость полученного давальческого сырья составляет 1 748 000 руб. (без учета НДС). Собственно производство обошлось в 744 200 руб.

По правилам, прописанным в пункте 5 статьи 154 Налогового кодекса РФ, организация считает налоговую базу исходя из стоимости работ по производству указанной продукции, указанных в договоре с давальцем. Стоимость полученного сырья не учитывается. Поскольку реализация указанных работ облагается налогом по ставке 18%, сумма исчисленного НДС будет равна 133 956 руб. $(744\,200 \times 18\%)$. То есть цена работы по производству продукции с учетом налога составит 878 156 руб. $(744\,200 + 133\,956)$.

Продажа товаров в многооборотной таре

Нередко продукция реализуется в многооборотной таре. Иногда поставщики дополнительно к цене товара взимают с покупателей вместо стоимости тары залог, который возвращается после получения порожней тары в исправном состоянии. Так вот стоимость такого залога не включаются в налоговую базу, если указанная тара подлежит возврату продавцу (п. 7 ст. 154 Налогового кодекса РФ). Другими словами если продукция поставляется покупателю в многооборотной таре, на которую установлены залоговые цены, то ее залоговая стоимость оплачивается покупателем без учета НДС отдельно от стоимости товара.

Если тара не возвращается поставщику, то сумма залога не возвращается. В этом случае тара считается реализованной покупателю и облагается НДС. Согласно пункту 3 статьи 154 Налогового кодекса РФ в этом случае налоговая база по таре определяется по правилам, установленным для имущества, учтенного по стоимости, включающей «входной» НДС. Напомним: НДС следует рассчитать с разницы между ценой, указанной в договоре с покупателем (суммой полученного залога), включая НДС, и стоимостью тары, которая отражена в учете.

Поступление предоплаты

в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг)

Поступление предоплаты признается моментом возникновения налоговой базы наряду с днем отгрузки. На это указано в подпункте 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ.

Однако согласно пункту 13 статьи 167 Налогового кодекса РФ, если предоплату получил налогоплательщик – изготовитель товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых со-

ставляет свыше шести месяцев, налогоплательщик — изготовитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг). Однако для этого надо организовать раздельный учет осуществляемых операций и сумм НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций. Перечень товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев, и по которым не требуется начислять НДС в момент получения предоплаты, утвержден постановлением Правительством РФ от 28 июля 2006 г. № 468.

Получив предоплату, налогоплательщик — изготовитель товаров (работ, услуг) с производственным циклом, превышающим шесть месяцев, должен представить в налоговые органы одновременно с декларацией:

- контракт с покупателем (копию такого контракта, заверенную подписью руководителя и главного бухгалтера);
- заключение, которое подтверждает длительность производственного цикла товаров (работ, услуг). В нем указывают наименование товаров (работ, услуг), срок изготовления, наименование организации-изготовителя. Документ выдается налогоплательщику-изготовителю федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, и подписывается уполномоченным лицом и заверяется печатью этого органа.

Форма такого заключения приведена в приложении № 1 к совместному приказу Минпромэнерго России, Росатома, Роскосмоса от 26 октября 2006 г. № 265/508/124.

Начисление НДС в момент поступления предоплаты не освобождает налогоплательщика от обязанности начислить данный налог в момент отгрузки товаров (передачи работ, услуг или имущественных прав). Это требование пункта 14 статьи 167 Налогового кодекса РФ. Одновременно НДС, начисленный с предоплаты, принимается к вычету (п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

НДС по предоплате начисляется по ставке 18:/118% или 10%/110%. При этом ставка 10%/110% применяется в тех случаях, когда поступила предоплата за товары, налогообложение которых в момент отгрузки производится по ставке 10 процентов. Согласно пункту 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ к таким товарам, в частности, относятся скот и птица, мясо и мясопродукты, яйца и яйцепродукты, растительное масло, маргарин, сахар и соль.

Также по ставке 10 процентов облагаются НДС детские товары, в частности, трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп, детские кровати и матрасы, коляски, школьные тетради, счеты, пеналы, дневники, игрушки, а также подгузники.

Перечни кодов видов продовольственных и детских товаров в соответствии с общероссийским классификатором продукции, облагаемых НДС по ставке 10 процентов, утверждены постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908.

И наконец, ставка НДС 10 процентов установлена для периодических печатных изданий, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением печатных изданий книжной продукции рекламного и эротического характера, лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления и изделий медицинского назначения.

Отметим, что к периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера.



ПРИМЕР Организация в январе 2007 года получила предоплату в счет предстоящей отгрузки детских товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов — 880 000 руб. Товары были отгружены в феврале 2006 года. Выручка от их реализации составила 880 000 руб. (в том числе НДС по ставке 10% — 80 000 руб.). Себестоимость товаров равна 600 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета сделаны следующие записи:

В январе 2007 года:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 субсчет «Авансы полученные»

– 880 000 руб. – получена предоплата в счет поставки детских товаров;

ДЕБЕТ 76 субсчет «НДС с предоплаты» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 80 000 руб. $(880\,000 \text{ руб.} \times 10\% : 110\%)$ – начислен НДС с предоплаты.

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 880 000 руб. – реализован товар;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 80 000 руб. – начислен НДС при отгрузке товара;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 76 «НДС с предоплаты»

– 80 000 руб. – принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты, в момент отгрузки детских товаров;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45

– 600 000 руб. – списана покупная стоимость товара.

Отметим также, что не надо начислять НДС по предоплатам, полученным в счет предстоящего экспорта товаров. Ведь согласно пункту 9 статьи 154 Налогового кодекса РФ до момента определения налоговой базы в нее не включаются суммы оплаты, частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

Реализация недвижимости

В особом порядке начисляется НДС по товарам, которые не отгружаются и не транспортируются. Они считаются отгруженными в тот момент, когда право собственности на данные товары переходит к покупателю. Эта норма прописана в пункте 3 статьи 167 Налогового кодекса РФ. Характерным примером таких товаров являются объекты недвижимости. Они не отгружаются и не транспортируются, ведь согласно статье 130 Гражданского кодекса РФ к недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей. То есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. А в соответствии со статьей 131 Гражданского кодекса РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней. Статья же 223 Гражданского кодекса РФ гласит, что в тех случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Согласно статье 2 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» государственная регистрация является единственным доказательством существования зарегистрированного права. Зарегистрированное право на недвижимое имущество может быть оспорено только в судебном порядке. Государственная регистрация прав проводится на всей территории Российской Федерации по системе записей о правах на каждый объект недвижимого имущества в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Датой государственной регистрации прав является день внесения соответствующих записей о правах в Единый государственный реестр прав.

Таким образом, НДС при реализации недвижимости следует начислять в момент государственной регистрации права собственности на нее у покупателя.



ПРИМЕР В январе 2007 года ЗАО «Продавец» продало ЗАО «Покупатель» здание за 3 540 000 руб. (в том числе НДС – 540 000 руб.). В этом же месяце ЗАО «Покупатель» оплатило здание. Документы на государственную регистрацию права собственности на здание ЗАО «покупатель» подало в феврале 2007 года. В этом же месяце ЗАО «Покупатель» получило свидетельство о праве собственности на здание и его оплатило. Первоначальная стоимость здания по данным бухгалтерского ЗАО «Продавец» составляет 2 500 000 руб. А начисленная вплоть февраля 2007 года сумма амортизации равна 300 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО «Продавец» сделаны следующие записи:

В январе 2007 года:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

– 2 000 000 руб. – списана первоначальная стоимость здания;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 300 000 руб. – списана амортизация, начисленная по зданию;

ДЕБЕТ 97 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 1 700 000 руб. (2 000 000 – 300 000) – списана остаточная стоимость здания.

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 3 540 000 руб. – отражен доход от продажи здания;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 350 000 руб. – начислен НДС по зданию, право собственности на которое перешло к покупателю;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 97

– 1 700 000 руб. – списана остаточная стоимость здания в уменьшение полученного от реализации дохода;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 субсчет «Авансы полученные»

– 3 540 000 руб. – оплачено здание.

Реализация имущественных прав

Правила расчета налоговой базы по НДС при реализации имущественных прав установлены статьей 155 Налогового кодекса РФ. Речь идет о налогообложении при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места, а также при передаче арендных прав и прав на заключение договора.

Уступка денежного требования, вытекающего из договора реализации

Согласно статье 382 Гражданского кодекса РФ требование, принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если это прямо не предусмотрено законом или договором. Другое дело, что в том случае, если должник не был письменно уведомлен о состо-

явшемся переходе прав кредитора к другому лицу, новый кредитор несет риск вызванных этим для него неблагоприятных последствий. При этом исполнение обязательства первоначальному кредитору признается исполнением надлежащему кредитору.

Согласно пункту 1 статьи 155 при уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг) определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 настоящего Налогового кодекса РФ.

То есть при уступке продавцом товаров (работ, услуг) денежного требования к покупателю следует начислить сумму НДС, которая входит в цену реализованных товаров, работ или услуг, независимо от того меньше или больше данной цены сумма, полученная за переуступленное право.

Однако оговоримся, что при уступке денежного требования НДС обязаны начислять лишь те компании, которые определяют налоговую базу по мере поступления денежных средств. А организации, исчисляющие НДС по мере отгрузки товаров (работ, услуг), в момент уступки налог начислять не должны, поскольку НДС был уже начислен при реализации товаров (работ, услуг).

Тут следует напомнить, что теперь все предприятия обязаны определять налоговую базу в момент отгрузки товаров (работ, услуг).

Теперь рассмотрим ситуацию, когда право требования по договору реализации уступает не первоначальный продавец, а организация купившая у него имущественное право.

Согласно пункту 2 статьи 155 Налогового кодекса РФ налоговая база при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. А в соответствии с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ НДС в такой ситуации следует исчислять по расчетной ставке 18%/118%.

Отметим, что в налоговом учете прибыль по уступке права требования по договору реализации новым кредитором соответствует разности между полученной выручкой без учета НДС и суммой, уплаченной предыдущему кредитору.



ПРИМЕР Организация в феврале купила за 495 000 руб. право требования долга по договору реализации товаров. А в марте имущественное право было переуступлено за 490 000 руб. другой компании. На счетах бухгалтерского учета организации, переуступившей имущественное право, сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 76

— 495 000 руб. — приобретено право требования;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

— 495 000 руб. — оплачено право требования.

А в марте бухгалтер записал в учете:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

— 490 000 руб. — переуступлено право требования по договору реализации;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 58

— 495 000 руб. — списаны расходы на покупку права требования.

Поскольку при переуступке получен убыток, НДС не начисляется. Убыток от переуступки права требования — 5000 руб. (495 000 — 490 000) — при расчете налогооблагаемой прибыли не учитывается.

Когда новый кредитор не продает право требования, а получает деньги от должника, НДС рассчитывается по таким же правилам. То есть разница между полученной и истраченной суммой умножается на ставку 18%/118%.



ПРИМЕР Организация в феврале купила за 500 000 руб. право требования долга по договору реализации товаров. А в марте должник уплатил новому кредитору 590 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета организации при покупке права требования сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 76

– 500 000 руб. – приобретено право требования;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 500 000 руб. – оплачено право требования.

После того, как в марте должник перечислил кредитору деньги, бухгалтер записал в учете:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 590 000 руб. – получена оплата от должника;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 58

– 500 000 руб. – списаны расходы на покупку права требования;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 13 728,81 руб. $((590\,000 \text{ руб.} - 500\,000 \text{ руб.}) \times 18\% : 118\%)$ – начислен НДС по погашенному праву требования.

Налогооблагаемая прибыль от погашения долга равна 76 271,19 руб. $(590\,000 - 13\,728,81 - 500\,000)$.

Продажа имущественных прав на дома и помещения

Пункт 3 статьи 155 Налогового кодекса РФ гласит, что при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места налоговая база определяется как разница между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом НДС и расходами на приобретение указанных прав. А согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ НДС в этом случае следует исчислять по расчетной ставке 18%/118%.



ПРИМЕР Организация вложила в строительство жилого дома 5 000 000 руб. Спустя несколько месяцев доля в строящемся доме была продана за 5 500 000 руб.

Вклад в строительство был отражен такой проводкой:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 5 000 000 руб. – инвестированы деньги в строительство жилого дома.

А продажа доли на счетах бухгалтерского учета была отражена следующими проводками:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 5 500 000 руб. – уступлено работнику право на получение квартиры в строящемся доме;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
– 76 271,19 руб. $((5\,500\,000 \text{ руб.} - 5\,000\,000 \text{ руб.}) \times 18\% : 118\%)$ – начислен НДС;
ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 76
– 5 000 000 руб. – списана доля в строящемся доме.

Любопытно, что в статье 155 Налогового кодекса РФ не приведен порядок определения налоговой базы при переуступке долей в строящихся нежилых зданиях. На наш взгляд в подобных случаях надо руководствоваться нормами, прописанными в пункте 3 статьи 155 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание, что при продаже жилых домов и квартир в них собственниками НДС уплачивать не надо. Данная льгота установлена подпунктом 22 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. Также действует подпункт 23 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, который освобождает от обложения НДС передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир.

Уступка денежных требований, не связанных с реализацией товаров

В соответствии с пунктом 4 статьи 155 Налогового кодекса РФ при приобретении денежного требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования. Данная норма распространяется, в частности, на денежные требования по займам и кредитам, купленные у третьих лиц. При последующей уступке таких требований налоговая база равна разности между полученной выручкой и средствами, истраченными на покупку. Согласно пункту 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ НДС в такой ситуации исчисляется по ставке 18%/118%.



ПРИМЕР Организация приобрела за 700 000 руб. право требования долга по договору займа. А спустя некоторое время право было переуступлено за 650 000 руб. другой компании.

На счетах бухгалтерского учета организации, переуступившей имущественное право, сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 76
– 700 000 руб. – приобретено право требования по договору займа;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51
– 700 000 руб. – оплачено право требования.

В марте при переуступке права требования были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»
– 650 000 руб. – переуступлено право требования по договору реализации;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 58
– 650 000 руб. – списаны расходы на покупку права требования.

Поскольку при переуступке получен убыток, НДС не начисляется.

Аналогичный порядок налогообложения применяется и в том случае, когда новый кредитор получает деньги в погашение займа или кредита от должника.



ПРИМЕР Организация приобрела за 1 000 000 руб. право требования долга по договору займа. Спустя несколько месяцев должник уплатил новому кредитору 1 100 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета организации при покупке права требования сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 76

– 1 000 000 руб. – приобретено право требования;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 1 000 000 руб. – оплачено право требования.

После того, как должник перечислил кредитору деньги, бухгалтер сделал такие проводки:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 1 100 000 руб. – получены деньги от заемщика;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 58

– 1 000 000 руб. – списаны расходы на покупку права требования;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 15 254,24 руб. $(1\,100\,000 \text{ руб.} - 1\,000\,000 \text{ руб.}) \times 18\% : 118\%$ – начислен НДС по погашенному праву требования.

Обратите внимание, если право требования по договору кредита или займа уступает организация, которая предоставила данный кредит или заем, то НДС не начисляется, потому что операции по предоставлению кредитов и займов, в соответствии с подпунктом 15 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ НДС не облагаются. Однако в данном случае действуют особые правила учета убытка от уступки долга. А именно, если право требования было уступлено до истечения срока погашения долга, установленного в договоре займа, пункт 1 статьи 279 Налогового кодекса РФ позволяет исключить из налогооблагаемого дохода сумму убытка, не превышающую суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований статьи 269 Налогового кодекса РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором займа. А в соответствии с пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ процент при отсутствии сопоставимых займов рассчитывается исходя из выручки от уступки по ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 (по ставке 15 процентов годовых, если задолженность будет погашаться в иностранной валюте). А если право требования по займу уступается после истечения срока для его погашения, кредитор может списать в уменьшение налогооблагаемого дохода убыток полностью: 50 процентов – в день уступки, а вторые 50 процентов – по истечении 45 дней.



ПРИМЕР Займодавец уступил другому предприятию право требования к заемщику за 2 000 000 руб. Сумма займа составляет 2 150 000 руб.

Рассмотрим две ситуации.

Ситуация 1.

Право требования было уступлено за 45 дней до того, как истек срок погашения задолженности по договору займа. Размер убытка, который можно исключить из налогооблагаемого дохода, равен при ставке рефинансирования, составляющей 12 процентов:

$2\,000\,000 \text{ руб.} \times 12\% \times 1,1 \times 45 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.} = 32\,547,95 \text{ руб.}$

Фактический убыток от уступки права требования по договору займа составляет 150 000 руб. (2 150 000 – 2 000 000). Поэтому в налоговом учете на расходы можно списать только 32 547,95 руб.

На счетах бухгалтерского учета организации, уступившей право требования по договору реализации, сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 2 000 000 руб. – отражен доход от уступки права требования по договору займа;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 58

– 2 150 000 руб. – списана задолженность по займу;

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– 28 188,49 руб. $((150\,000 \text{ руб.} - 32\,547,95 \text{ руб.}) \times 24\%)$ – начислено постоянное налоговое обязательство на разность между фактическим убытком, полученным от уступки требования и суммой убытка, на которую можно уменьшить налогооблагаемый доход.

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 2 000 000 руб. – получены денежные средства от реализации права требования по договору займа.

Ситуация 2.

Право требования уступлено после истечения срока погашения долга по договору займа. В этом случае организация может списать в уменьшение налогооблагаемого дохода всю сумму убытка. При этом первая половина убытка – 75 000 руб. $(150\,000 \text{ руб.} \times 50\%)$ – списывается в день уступки, а вторая половина по истечении 45 дней.

В день уступки на счетах бухгалтерского учета организации, уступившей право требования по договору займа, сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 2 000 000 руб. – отражен доход от уступки права требования по договору реализации продукции;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 62

– 2 150 000 руб. – списана задолженность по договору займа;

ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– 18 000 руб. $(150\,000 \text{ руб.} \times 50\% \times 24\%)$ – начислен отложенный актив, поскольку в налоговом учете в день уступки в уменьшение дохода списано только 50 процентов убытка;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 2 000 000 руб. – получены денежные средства от реализации права требования по договору займа.

Через 45 дней в бухгалтерском учете займодавца сделана следующая запись:

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 09

– 18 000 руб. – погашен отложенный налоговый актив при списании в налоговом учете второй половины убытка от уступки права требования по договору займа.

Уступка арендного права, а также права на заключение договора

В соответствии с пунктом 5 статьи 155 Налогового кодекса РФ при передаче прав, связанных с правом заключения договора, налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 Налогового кодекса РФ. Иными словами налоговая база в данном случае соответствует полученному от реализации права доходу без учета НДС. А налог исчисляется по ставке 18 процентов.



ПРИМЕР Организация переуступила другой компании свое право заключить крупный контракт на строительство трубопровода. Выручка от реализации имущественного права без учета НДС составила 100 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими записями:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»
– 118 000 руб. (100 000 руб. + 100 000 руб. × 18%) – реализовано право на заключение договора;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
– 18 000 руб. (100 000 руб. × 18%) – начислен НДС.

Аналогичный порядок расчета НДС применяется при реализации арендного права на заключение договора. То есть налоговая база равна полученному от реализации права доходу без учета НДС, а сам налог надо рассчитывать по ставке 18 процентов.

Отметим в связи с этим, что согласно пункту 2 статьи 615 Гражданского кодекса РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем), передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено нормативными актами. Причем в случае перенаяма ответственным по договору перед арендодателем становится новый арендатор.



ПРИМЕР Организация, арендующая производственное здание, реализовала с согласия арендодателя право на аренду другому предприятию. Выручка от данной операции без учета НДС составила 35 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими записями:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»
– 41 300 руб. (35 000 руб. + 35 000 руб. × 18%) – реализовано право на аренду производственного здания;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
– 6300 руб. (35 000 руб. × 18%) – начислен НДС.

В каких случаях налоговая база увеличивается

По общему правилу, сформулированному в статье 153 Налогового кодекса РФ, налоговая база определяется из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В свою очередь статья 162 Налогового кодекса содержит перечень операций, когда полученные денежные средства увеличивают налоговую базу у продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав того налогового периода, в котором это произошло. Среди них суммы:

– полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

– в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного исходя из ставок рефинансирования Центрального банка РФ, действовавших в периодах, за которые производится расчет процента;

– полученных страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ.

Перечисленные суммы включаются в налоговую базу только в том случае, если связаны с реализацией товаров (работ, услуг). То есть между налогоплательщиком и его контрагентом, должен быть заключен договор купли-продажи, поставки, оказания услуг, выполнения работ и т.п. Кроме того, товары должны быть переданы, работы выполнены, а услуги оказаны.

Добавим, что налог определяется по расчетной налоговой ставке 10/110 или 18/118 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Дисконтный доход

Если организация при продаже товаров (работ, услуг, имущественных прав), получила собственный вексель покупателя, то при расчете НДС есть свои особенности. Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы дисконта или процентов по векселям. Налогом облагается та часть дисконта (процентов), которая превышает размер процента, рассчитанного исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. В расчет берется ставка, действовавшая в том периоде, когда вексель находился у продавца. НДС с облагаемой части дисконта определяют по расчетной ставке. То есть сначала его умножают на 18 процентов, а затем делят на 118 процентов. Так сказано в пункте 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, на основании выше сказанного проценты и дисконты по векселям облагаются НДС при наличии двух условий: вексель выдан в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги), облагаемые НДС, и ставка процента (дисконта) по векселю превышает ставку рефинансирования Банка России. В настоящее время ставка рефинансирования установлена в размере 10,5% (Телеграмма Центрального Банка РФ от 26 января 2007 г. № 1788-У).

Добавим, что процентный доход по векселю (облигации) облагается НДС в случае, когда организация получает процентный вексель (облигацию) от своего покупателя в связи с поставкой ему облагаемых НДС товаров (работ, услуг). Если скажем, вексель куплен у банка, то проценты по нему НДС не облагаются.



ПРИМЕР 5 марта 2007 года организация отгрузила покупателю партию товаров на сумму 354 000 руб. (в том числе НДС – 54 000 руб.). В этот же день покупатель выписал организации акцептованный им вексель на сумму 370 000 руб. Срок погашения векселя – 20 июня 2007 года. В этот день покупатель расплатился за товары, перечислив на расчетный счет организации искомую сумму по векселю.

После того как на расчетный счет организации поступили деньги от покупателя, бухгалтер рассчитал со стоимости реализованной бумаги проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, которая действовала в период с 5 марта по 20 июня 2007 года:

$$354\,000 \text{ руб.} \times (10,5\% : 365 \text{ дн.} \times 47 \text{ дн.}) = 4786,27 \text{ руб.}$$

Разница между дисконтом и расчетным размером процентов равна 11 213,73 руб. (370 000 – 354 000 – 4786,27). С этой суммы бухгалтер организации должен начислить НДС:

$$11\,213,73 \text{ руб.} \times 18\% : 118\% = 1710,57 \text{ руб.}$$

Сумму налога НДС отражается по строке 160 раздела 3 декларации по НДС за июнь 2007 г. (форма декларации утверждена приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. №136н).

Страховки, связанные с риском неоплаты реализуемого товара

Если организация-поставщик товаров (работ, услуг) застраховала свой риск в части неоплаты (несвоевременной оплаты) покупателем отгруженных товаров (работ, услуг) и получила сумму страховки в связи с наступлением страхового случая, то с указанной суммы нужно заплатить НДС. При этом НДС исчисляется только в том случае, если отгруженные товары (оказанные услуги и выполненные работы) признаются объектом налогообложения по НДС.

Штрафы и неустойки за нарушение договорных обязательств

Чиновники настаивают, что в налоговую базу по НДС включают, денежные суммы в виде процентов за неисполнение денежного обязательства по договору поставки товаров, полученные поставщиком на основании решения суда. Логика их проста – это суммы санкций – это поступления, связанные с оплатой реализованных товаров (письмо Минфина России от 21 октября 2004 г. № 03-04-11/177). Однако арбитражная практика в данном случае на стороне налогоплательщиков. В качестве примера можно привести постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 декабря 2003 г. № Ф04/6561-966/А67-2003. В деле судьи пришли к выводу, что штрафы за нарушение договорных обязательств на самом деле никак не связаны с расчетами за реализованные товары и на их стоимость не влияют.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Московского округа от 6 января 2004 г. по делу № КА-А40/10691-03, ФАС Дальневосточного округа от 2 апреля 2004 г. по делу № Ф03-А37/04-2/474, ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 августа 2003 г. по делу № А33-89/03-СЗн-Ф02-2684/03-С1, ФАС Уральского округа от 21 августа 2003 г. по делу № Ф09-2548/03-АК.

В какой момент начисляется НДС

Согласно статье 167 Налогового кодекса РФ все организации и предприниматели должны определять налоговую базу по НДС на наиболее раннюю из двух дат в момент:

- отгрузки товаров (передачи работ, услуг и имущественных прав).
- поступления предоплаты.

По общему правилу момент отгрузки совпадает с моментом передачи права собственности на товар от продавца к покупателю. Однако в договоре может быть предусмотрен особый порядок перехода права собственности. В частности, покупатель может получить товар в собственность, когда полностью погасит свою задолженность перед продавцом, или когда выполнит иные условия, прописанные в договоре.

Между тем независимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает из пункта 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 Налогового кодекса РФ, относится к соответствующему налоговому периоду. С учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Иными словами, основанием для исчисления НДС является не переход права собственности, а момент отгрузки товара.

На дату отгрузки товаров (передачи работ, услуг и имущественных прав) делается проводка:

ДЕБЕТ 90 субсчет «НДС» или 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

В случае если от покупателя поступила предоплата, то НДС нужно начислить на дату ее получения проводкой:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

Если организация получает предоплату, то налоговую базу определяют два раза: на дату получения предоплаты (аванса), а второй раз — на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). А сумма НДС, начисленная на дату получения аванса, принимается к вычету на дату отгрузки (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Делается это проводкой:

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 62

Таков общий порядок. Однако статьей 167 Налогового кодекса РФ в некоторых случаях налоговая база определяется в особом порядке. Для удобства приведем таблицу.

Операции	Момент определения налоговой базы	Норма законодательства
Продажа товара, который не отгружается и не транспортируется (земельные участки, здания, квартиры и др.)	День передачи права собственности на товар	Пункт 3 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Реализация товаров, переданных на хранение	День реализации складского свидетельства	Пункт 7 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Уступка новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)	День уступки или день прекращения обязательства	Пункт 2 статьи 155, пункт 8 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Передача имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места	День уступки (последующей уступки) требования	Пункт 3 статьи 155, пункт 8 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Реализация денежного требования, приобретенного у третьих лиц	День последующей уступки требования или день исполнения обязательства должником	Пункт 4 статьи 155, пункт 8 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Передача прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав	День передачи имущественных прав	Пункт 5 статьи 155, пункт 8 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Реализация товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1 - 3, 8, 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ	Последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. День отгрузки, если документы не собраны на 181-й календарный день считая с даты помещения под режим экспорта (абз. 2 п. 9 ст. 167 НК РФ). День завершения реорганизации, если 181-й календарный день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты (абз. 2 п. 9 ст. 167 НК РФ)	Пункт 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Осуществление налоговым агентом операций, предусмотренных в пункте 6 статьи 161 Налогового кодекса РФ	День внесения записи в Российский международный реестр судов об исключении судна из реестра.	Пункт 9.1 статьи 167 Налогового кодекса РФ

Операции	Момент определения налоговой базы	Норма законодательства
	Или день отгрузки в случае, если в течение 45 календарных дней с момента продажи судна регистрация судна в Российском международном реестре судов на нового собственника не осуществлена	
Выполнение СМР для собственного потребления	Последнее число каждого налогового периода	Пункт 10 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд	День передачи	Пункт 11 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Получение аванса изготовителем товаров (работ, услуг) с длительностью производственного цикла свыше 6 месяцев	День отгрузки, если налогоплательщик ведет раздельный учет, а товары (работы, услуги) предусмотрены соответствующим перечнем и имеется документ, подтверждающий длительность производственного цикла изготовления	Пункт 13 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг, передача имущественных прав) в счет поступившего ранее аванса	День отгрузки или день передачи имущественных прав	Пункт 14 статьи 167 Налогового кодекса РФ
Осуществление налоговыми агентами операций, которые указаны в пунктах 4 и 5 статьи 161 Налогового кодекса РФ	Наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки или день получения аванса	Пункт 15 статьи 167 Налогового кодекса РФ

9.2.6. Налоговые агенты по НДС

Согласно статье 161 Налогового кодекса РФ налоговыми агентами в части исчисления НДС признаются организации и предприниматели, которые:

1) приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендуют на территории России у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество;

3) продают конфискованное имущество, бесхозяйные ценности, клады и скупленные ценности, а также ценности, перешедшие по праву наследования государству;

4) выступают посредниками с участием в расчетах при продаже товаров иностранных лиц, которые не состоят на учете в налоговых органах РФ;

5) реализуют суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов, если судно исключили из реестра в течение 10 лет с момента регистрации или же оно не зарегистрировано на нового собственника в течение 45 календарных дней после его продажи.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет.

В соответствии с пунктом 4 статьи 173 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Чтобы исполнить эту обязанность, налоговый агент должен иметь возможность удержать налог. То есть для этого у налогового агента должны быть в наличии денежные средства налогоплательщика. Поэтому, если налогоплательщик получил доход в натуральной форме, и денежных средств в этом периоде ему не поступало, налоговый агент (в случаях, когда он обязан перечислять налог за налогоплательщика) не обязан удерживать налог с налогоплательщика. В этом случае налоговый агент должен сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика (подп. 2 п. 3 ст. 24 Налогового кодекса РФ). К такому выводу пришел Пленум Верховного Суда РФ и ВАС РФ в пункте 10 постановления от 11 июня 1999 г. № 41/9.

Добавим, что форма сообщения налогового агента о невозможности удержать сумму налога налоговым законодательством не утверждена. Поэтому сообщение оформляется в произвольной форме.

Расчет сумм НДС, подлежащих удержанию и перечислению в бюджет налоговыми агентами, определяется расчетным методом, при котором сумма НДС определяется как отношение налоговой ставки к налоговой базе, принимаемой за 100 и увеличенной на величину этой ставки, что прямо предусмотрено пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Статьей 163 Налогового кодекса РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов. Для налоговых агентов с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) менее 2 млн. руб. (без учета НДС) налоговый период — один квартал, для остальных налоговых агентов — один месяц.

Покупка на территории России товаров у иностранцев, не состоящих на учете в качестве налогоплательщика

Согласно пункту 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами.

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет. Дело в том, что согласно статье 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваивается ИНН и КПП и выдается свидетельство установленного образца по форме 2401ИМД (см. приказ МНС России от 7 апреля 2000 № АП-3-06/124). Так вот при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

Налоговая база при таких операциях определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога. Причем определяется она отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Дело в том, что иначе организации или предпринимателю не удастся правильно заполнить декларацию по НДС.

Сумму НДС с доходов иностранного лица определяют расчетным методом, используя ставки 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей согласно статье 11 Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В декларации заполняют титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента». Добавим, что раздел 2 оформляется по каждому иностранному лицу (см., п. 23 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н).

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживающий банк нужно подать два платежных поручения — одну на сумму вознаграждения, другую на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия. Скажем, если у иностранцев товары купили спецрежимники или лица, пользующиеся освобождением по НДС в соответствии со 145 статьей, то удержанный НДС к вычету принять нельзя.

НДС при аренде государственного или муниципального имущества

Согласно пункту 3 статьи 161 Налогового кодекса РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанности налогового агента не возникают. В этом случае организация-арендодатель должна сама осуществлять расчеты с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

Налогоплательщик, выступающий в роли налогового агента, составляет счет-фактуру на полную сумму арендной платы в соответствии с условиями договора, с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка «аренда государственного (муниципального) имущества».

Составленный счет-фактура хранится у налогового агента как плательщика НДС в журнале учета выдаваемых счетов-фактур (как основание для начисления НДС). Он подлежит регистрации у него в книге продаж с пометкой «уплата налога налоговым агентом» в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику либо арендодателю.

Согласно пункту 3 статьи 161 Налогового кодекса РФ, арендаторы федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества признаются налоговыми агентами по НДС. Они должны исчислить сумму налога к уплате в бюджет и перечислить ее за счет средств, подлежащих перечислению налогоплательщику. Этого требует пункт 4 статьи 173 кодекса. Сумма арендной платы, указанная в договоре с органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления, должна включать сумму налога на добавленную стоимость.

При перечислении арендодателю арендной платы арендатор, являющийся налоговым агентом, из общей суммы арендной платы должен исчислить налог. В силу пункта 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ при удержании НДС налоговыми агентами в соответствии со статьей 161 налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Другими словами, предприниматель обязан исчислить и уплатить НДС в бюджет с доходов арендодателя в виде арендной платы за арендованное имущество (с учетом НДС) по ставке 18/118.

Удержанный НДС можно принять к вычету. Тут есть правда одна проблема. Дело в том, что налоговики часто налоговых агентов представлять им счета-фактуры для обоснования вычета НДС, а в случае их отсутствия в вычете отказывают. Однако органы государственной власти и управления и органы местного самоуправления счета-фактуры не выписывают. В этом случае. По мысли чиновников, арендатор должен самостоятельно выписать счет-фактуру в одном экземпляре с пометкой «Аренда государственного имущества» и отразить в книге покупок. Однако Налоговый кодекс РФ не обязывает налоговых агентов выписывать счета-фактуры и регистрировать их в книге покупок. Более того, счет-фактура не является единственным документом, на основании которого возможен вычет. В случае с арендой государственного и муниципального имущества налоговый агент может получить вычет на основании документов, подтверждающих уплату НДС. Именно такую правовую позицию высказал Конституционный Суд РФ в определении от 2 октября 2003 г. № 384-О.

НДС при реализации конфискованного и бесхозного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования

При реализации конфискованного и бесхозного имущества, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших к государству по праву наследования, налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию вышеуказанного имущества.

Функции специализированной организации по реализации указанного имущества, возложены на Российский фонд федерального имущества. Для этих целей фонд может привлекать отобранных им на конкурсной основе юридических лиц. При этом реализация осуществляется на основании договоров поручения (постановления Правительства РФ от 19 апреля 2002 г. № 260 «О реализации арестованного, конфискованного и иного имущества, обращенного в собственность государства»). Если компания уполномочена реализовать перечисленное имущество, то она является налоговым агентом по этим сделкам.

Налоговая база при этом определяется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), устанавливаемой согласно статье 40 Налогового кодекса РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров). В свою очередь указанная статья гласит, что цена, которая установлена сторонами сделки, считается рыночной, пока налоговые органы не докажут обратное. То есть налоговая база в данном случае равна договорной стоимости данного имущества с учетом акцизов и без учета НДС, предъявленного покупателю.

Удерживая НДС, применяется ставка налога в размере 18 процентов.

При реализации налоговым агентом вышеуказанных ценностей им выписываются два экземпляра счета-фактуры. Один передается покупателю, а второй подшивается в журнал учета выдаваемых счетов-фактур как основание для начисления НДС. Он подлежит регистрации в книге продаж налогового агента с пометкой «уплата налога налоговым агентом» в момент фактического получения средств от покупателя.

При составлении счетов-фактур на каждом из них делается пометка «реализация конфискованного или бесхозного имущества, кладов, скупленных ценностей или ценностей, перешедших к государству по праву наследования» (указывается конкретный вид из данного перечня).

В книге покупок ни один из счетов-фактур не регистрируется, так как в данном случае налоговые агенты не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм налога, уплаченных в бюджет по этим операциям.

При продаже конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству, организация обязана заплатить удержанный НДС в бюджет. Сделать это необходимо не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ).

Добавим, что удержанную сумму налога принять к вычету организация не вправе (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

Декларацию по НДС в данном случае представляется в те же сроки, что и уплачивается налог. То есть не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ). В налоговую инспекцию нужно будет подать заполненный титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента» декларации по НДС.

Реализация товаров иностранных лиц по посредническим договорам

Российская организация также является налоговым агентом, если выступает посредником на основании договоров поручения (комиссии) а также агентских договоров с участием в расчетах при продаже товаров иностранной компании. При этом местом реализации товаров, которые фирма продает, признается территория РФ.

Если иностранная организация – собственник товаров состоит на учете в налоговых органах РФ как налогоплательщик НДС, то обязанностей налогового агента у российского контрагента как у посредника не возникает. Поэтому чтобы исключить споры с инспекторами, при заключении подобных сделок лучше запросить у иностранного лица представить копию свидетельства о постановке на налоговый учет в России.

При реализации товаров в качестве посредника можно заключать договоры с покупателями, как от своего имени, так и от имени собственника товара (иностранной организации) (п. 1 ст. 1005, п. 1 ст. 971, п. 1 ст. 990 Гражданского кодекса РФ). Однако для целей налогообложения НДС, российская компания в любом случае признается налоговым агентом. Конечно, при соблюдении всех перечисленных выше условий.

Согласно пункту 5 статьи 161 Налогового кодекса РФ налоговая база в данном случае равна стоимости продаваемых товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога. Другими словами, налоговая база будет равна договорной стоимости таких товаров с учетом акцизов и без учета НДС, предъявленного покупателю.

При удержании налога с выручки от реализации, которую организация должны заплатить иностранцу применяется 18-процентная ставка НДС (п. 3 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

При продаже товаров иностранцев по посредническим договорам, которые предусматривают участие посредника в расчетах, организация должны заплатить сумму удержанного НДС не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Принять к вычету НДС в данном случае нельзя.

Декларацию по НДС налоговый агент подает также не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 Налогового кодекса РФ). Как и в других случаях понадобится титульный лист и раздел 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента». Причем раздел 2 декларации заполняется отдельно по каждому иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика НДС.

Ответственность за неудержание НДС налоговыми агентами

Согласно пункту 2 статьи 24 Налогового кодекса РФ за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговый агент несет ответственность.

Штраф в данном случае предусмотрен статьей 123 Налогового кодекса РФ. Если налоговый агент неправомерно не перечислит полностью или частично удержанную сумму налога, с него могут взыскать 20 процентов от неперечисленной суммы.

Правда, взыскать штраф можно только в том случае если агент имел возможность удержать сумму НДС с налогоплательщика из выплаченных ему денежных средств. Если такая возможность была, то налоговый агент подвергнется санкциям вне зависимости от того, удержал он сумму налога или нет. Во всяком случае, к такому выводу пришел Пленум ВАС РФ в постановлении от 28 января 2001 г. № 5. Более того, штраф по статье 123 Налогового кодекса РФ не освобождает налогового агента от обязанности заплатить сумму налога и пени.

Также налоговый агент может быть привлечен к ответственности по статье 126 Налогового кодекса РФ за непредставление налоговикам документов и (или) иных сведений, которые необходимы для налогового контроля. В частности речь идет о налоговой декларации по НДС. Налоговые агенты обязаны заполнять титульный лист и раздел 2 декларации. А также сведения о невозможности удержать с налогоплательщика сумму НДС. Штраф за каждый непредставленный документ составляет 50 руб.

9.2.7. Налоговый период, ставки и порядок расчета налога

Налоговый период

Согласно статье 163 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по НДС может быть месяц или квартал. Если у компании или предпринимателя ежемесячная выручка от реализации без учета НДС не превышает 2 млн. руб., то отчитываться можно поквартально.

Возможно ситуация, когда налогоплательщик сдавал декларации по НДС ежеквартально, но на конец квартала выручка за каждый месяц превысила установленный законом лимит. То есть в этом случае компания уже не имеет права на ежеквартальную уплату НДС и ежеквартальное представление декларации. Поэтому налогоплательщик должен подать декларации за каждый месяц квартала. Сделать это в сроки, установленные для подачи ежемесячных деклараций за соответствующие месяцы, он конечно уже не сможет. И вот тут возникает вопрос, грозит ли фирме штраф за несвоевременную сдачу деклараций? Налоговики уверены, что штраф по статье 119 Налогового кодекса нужно заплатить.

Логика инспекторов такая. Декларации, которые сдаются за месяцы того квартала, в котором произошло превышение, уточненными не являются. Ведь данные в них не изменяют и не вносят дополнения в предыдущую дек-

ларацию (квартальную), а подаются за другой налоговый период, равный месяцу. Поэтому за нарушение сроков их подачи фирма должна быть оштрафована по статье 119 Налогового кодекса РФ.

Такая точка зрения не находит отклика в арбитражных судах. В качестве примера можно привести постановления ФАС Северо-Западного округа от 7 июля 2004 г. по делу № А05-14671/03-19, ФАС Западно-Сибирского округа от 17 января 2005 г. № Ф04-9430/2004 (7646-А27-15), от 24 марта 2005 г. № Ф04-1576/2005(9637-А27-27). Во всех делах судьи приходили к такому вердикту: штрафовать организацию не за что. Ведь квартальная декларация подается в сроки. А ежемесячные в случае превышения лимитов являются уточненными. Для них срок вообще не установлен. Это кстати подтвердил и Президиум ВАС РФ в постановлении от 12 июля 2005 г. № 2769/05. А раз так, то и налагать санкции не за что.

Добавим, что с 2008 года все налогоплательщики и налоговые агенты будут отчитываться по НДС раз в квартал. Соответствующие поправки были внесены в статью 163 Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

Ставки налога

Согласно статье 64 Налогового кодекса РФ по НДС действуют три основные и две расчетные ставки. Это 0, 10 и 18 процентов. А также 10/110 и 18/118.

Ставка НДС 0 процентов

Согласно пункту 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ по ставке 0 процентов облагается реализация:

- экспортируемых товаров;
- работ и услуг по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых и импортируемых товаров;
- работ и услуг, непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ, банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Правда ставка 0 процентов применяется только в том случае, если аналогичный порядок действует на территории иностранного государства в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств РФ, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяются ставка 0 процентов, приведен в письме МНС России от 1 апреля 2003 г. № РД-6-23/382.

– припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. В целях настоящей статьи припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река-море) плавания;

– выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с таможенной территории РФ продуктов переработки на таможенной территории РФ. А также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;

– построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

Добавим, что ставка 0 процентов при реализации товаров (работ, услуг), которые перечислены в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, при условии предоставления налоговым инспекторам подтверждающих документов. Их перечень приведен в статье 165 Налогового кодекса РФ.

Подтверждающие документы должны быть представлены в налоговую инспекцию вместе с разд. 5 налоговой декларации по НДС, утвержденной приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н. Такова норма пункта 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Ставка НДС 10 процентов

При продаже некоторых товаров и услуг, указанных в пункте 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ, применяется ставка 10 процентов.

Продовольственные товары. Общий перечень такой продукции приведен в пункте 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ. Конкретный же список определен в постановлении Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908. Товары, реализуемые на территории России, указаны в Перечне в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93 (утвержден постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 301). Для продукции, ввозимой на таможенную территорию России, – из Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, утвержденной постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. № 830.

Надо сказать, что указанный перечень положил конец множеству споров. Так как точно определил, какие конкретно наименования облагаются НДС по пониженной ставке.

В Постановлении РФ приведены коды из Общероссийского классификатора продукции ОК 005-93. Однако далеко не во всех случаях понятно, как определить, к какому именно коду относится реализуемая продукция. Налоговики часто решают этот вопрос на основании надписей на упаковке. Так, инспекторы полагают, что соки и нектары нельзя отнести к товарам для детей, если на упаковке стоит «рекомендуется детям с 3-х лет». Дескать, нужно, чтобы там значилось «продукт детского питания». Судьи считают иначе: руководствоваться надо сертификатами. А согласно Общероссийскому классификатору продукции в сертификате сокам и нектарам присвоен код 91 6363 «Соки детского питания» (пример, постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 июля 2004 г. № А56-34565/03).

Товары для детей. В статье 164 Налогового кодекса РФ упомянуты трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия, прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы. А также швейные изделия, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп. Кроме того, верхняя одежда (в том числе плательной и костюмной группы), нательное белье, головные уборы, одежда и изделия для новорожденных и детей ясельной группы. Данный порядок не распространяется на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика, обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной, валяной, резиновой, малодетской и детской и прочая продукция.

Конкретный перечень товаров, указанных в подпункте 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908.

Периодика и книги. Газеты и журналы, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, а также книги, связанные с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера также облагаются по ставке 10 процентов.

В целях налогообложения НДС под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40 процентов объема одного номера периодического печатного издания. Постановлением Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41 утвержден перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по пониженной ставке.

Медицинские товары и лекарства. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства, лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления и изделия медицинского назначения при реализации облагаются НДС по ставке 10 процентов

Коды вышеперечисленных видов продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации.

Ставка 10% не распространяется на следующие товары:

- лекарственное сырье, вещества, не относящиеся к лекарственным субстанциям;
- средства энтерального питания (за исключением тех, которые в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ облагаются налогом по ставке 10 процентов как продовольственные товары);
- лечебно-профилактическое питание (кроме детского и диабетического питания, заменителя женского молока, продуктов прикорма для детей, облагаемых по ставке 10 процентов на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ как продовольственные товары);
- биологически активные добавки к пище;
- парафармацевтическая продукция, в том числе зубная лечебно-профилактическая паста, зубные щетки, синтетические волокна для зубных щеток, зубочисток, ершиков, зубных нитей (флоссов), полоскания для полости рта, лак для покрытия зубов, красящие таблетки для окрашивания зубного налета, шампуни, кремы и другие парфюмерно-косметические средства для ухода за кожей лица, тела, рук, ног, волосами, ногтями, декоративная косметика, дезодоранты;
- другие виды витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности (за исключением той продукции, которая в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ облагается налогом по ставке 10% как продовольственные товары);
- профилактические дезинфекционные препараты для санитарной обработки помещений, применения в быту, репелленты;
- изделия ветеринарного назначения.

Об этом сказано в пункте 39.5.8 Методических рекомендаций по НДС. И хотя сами методички уже отменены (приказ ФНС России от 12 декабря 2005 г. № САЭ-3-03/665@), очевидно, что налоговики будут им придерживаться и в последующем.

На посреднические услуги, связанные с реализацией товаров, облагаемых налогом по ставке 10 процентов, распространяется налоговая ставка 18 процентов

Ставка НДС 18 процентов

Налогообложение по налоговой ставке 18 процентов производится в случаях, не указанных в пунктах 1, 2 и 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Расчетные ставки НДС

Пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ применяются расчетные ставки. Расчетные ставки – это процентное отношение основной налоговой ставки (10% или 18%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (10% или 18%). Применяются они в строго оговоренных случаях, когда:

- получены денежные средства, связанные с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьей 162 Налогового кодекса РФ;
- перечислен аванс в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;
- налог удерживается налоговыми агентами;
- реализуется имущество, приобретенное на стороне и учитываемое с налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 154 Налогового кодекса РФ;
- продается сельскохозяйственная продукция и продукты ее переработки в соответствии с пунктом 4 статьи 154 Налогового кодекса РФ;
- передаются имущественные права в соответствии с пунктами 2–4 статьи 155 Налогового кодекса РФ.

Порядок исчисления НДС

Статья 166 Налогового кодекса РФ определяет: сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога. Если компания или предприниматель реализует товары (работы, услуги), которые облагаются по разным ставкам, то такие операции следует учитывать отдельно. То есть налоговая база в этом случае определяется отдельно по каждому виду операций. Умножив ее на соответствующую ставку налога и затем, сложив полученные результаты, определяется общая сумма налога.

Добавим, что по итогам каждого налогового периода исчисляется общая сумма НДС. То есть в данном случае учитываются те операции, которые предусмотрены подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ и момент определения налоговой базы по которым пришелся на соответствующий налоговый период.

Напомним, что объектом налогообложения по НДС в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ являются:

- реализация товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- передача товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Указанная сумма корректируется на суммы, которые увеличивают или уменьшают налоговую базу в данном налоговом периоде.

Добавим, что НДС налогоплательщики рассчитывают самостоятельно. Однако есть случаи, когда это делают налоговики. Пункт 7 статьи 166 налогового кодекса РФ наделяет чиновников правом самостоятельно исчислить НДС расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам. Правда сделать это можно, если в компании не ведется бухгалтерский учет или учет объектов налогообложения.

Как видите, налоговое законодательство предусматривает только один вариант, когда расчетный метод может быть применен. Скажем, если документы утеряны или не предоставляются, воспользоваться правом, предусмотренным статьей 166 Налогового кодекса РФ чиновник не могут (см., например постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 июня 2006 г. № А19-16190/05-5-Ф02-2599/06-С1 по делу № А19-16190/05-5).

Кроме того, нормы Налогового кодекса РФ не расшифровывают, каким же образом выбирать так называемых аналогичных налогоплательщиков. И это вызывает массу споров. В качестве примера можно привести постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 9 июня 2005 г. № Ф04-3578/2005(11868-А75-27). Судьи тут пришли к выводу, что определение суммы налога расчетным путем на основании данных о самом налогоплательщике неправомерно. А коллеги из ФАС Дальневосточного округа, наоборот, указали на возможность рассчитать налог на основании сведений, содержащихся в декларациях по НДС за текущий год, и данных бухгалтерской отчетности самого налогоплательщика (постановление от 20 июня 2003 г. по делу № Ф03-А37/03-2/1249).

9.2.8. Счета-фактуры

На основании счетов-фактур плательщики НДС не только рассчитывают налог, но и принимают его к вычету. После того, как оплата в большинстве случаев перестала быть одним из условий для вычета налога, чиновники уделяют особо пристальное внимание к тому, как заполнен счет-фактура.

В каких случаях выставляют счета-фактуры

Счета-фактуры выписывают плательщики налога. Таковыми в соответствии со статьей 143 Налогового кодекса РФ являются организации, индивидуальные предприниматели и лица, определяемые Таможенным кодексом РФ, в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. Скажем, граждане, ввозящие имущество (за исключением транспортных средств), которое не предназначено для предпринимательской деятельности, стоимость которого превышает 65 000 руб. (ст. 282 Таможенного кодекса РФ).

Продавец при реализации товаров (работ, услуг) обязан выставить покупателю счет-фактуру (п. 3 ст. 168 Налогового кодекса РФ). Делается это не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

По общему правилу право собственности на товар по договору купли-продажи переходит в момент передачи вещи. Однако иногда договоры предусматривают особый переход права собственности. В частности, покупатель

может получить товар в собственность, когда полностью погасит свою задолженность перед продавцом, или когда выполнит иные условия, прописанные в договоре. Между тем не зависимо от того, когда покупатель получает товар в собственность, продавец должен начислить НДС именно в момент отгрузки. Это вытекает из пункта 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ. Тогда же следует выписать и счет-фактуру.

Также счет-фактура составляется при получении предоплаты. Ведь в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса РФ поступление предоплаты признается моментом возникновения налоговой базы наряду с днем отгрузки.

Помимо этого налогоплательщику необходимо составить счет-фактуру в случаях, установленных статьей 162 Налогового кодекса РФ. А именно счет-фактуру необходимо выставить при получении:

- средств за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);

- средств в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

- страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, счет-фактура составляется организациями и индивидуальными предпринимателями, признаваемыми налоговыми агентами в соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ. Причем неважно, что организация или предприниматель освобождены от уплаты НДС или применяют специальный налоговый режим.

Счет-фактура составляется при:

- покупке товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;

- перечислении в бюджет арендной платы и НДС за аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества;

- продаже на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству.

В каких случаях можно обойтись без счетов-фактур

Счета-фактуры не составляются при:

- продаже товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению (п. 7 ст. 168 Налогового кодекса РФ);

- реализации ценных бумаг, за исключением брокерских и посреднических услуг (п. 4 ст. 169 Налогового кодекса РФ);

- проведении банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами операций, которые не подлежат налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 Налогового кодекса РФ (п. 4 ст. 169 Налогового кодекса РФ);

- получении предоплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Добавим, что не нужно составлять и счет-фактуру при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, несмотря на то, что налог платить в этом случае нужно. При импорте товаров счет-фактуру будут заменять таможенная декларация и документ корректировки таможенной стоимости.

Форма счета-фактуры и обязательные реквизиты

Унифицированной или типовой формы счета-фактуры по действующему законодательству просто-напросто не существует. Дело в том, что в главе 21 Налогового кодекса РФ счет-фактура не утвержден, а полномочия на его разработку и утверждение какому либо государственному органу не делегированы. В пункте 8 статьи 169 Налогового кодекса РФ Правительство РФ может лишь устанавливать порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж.

В то же время, так называемая «типовая форма» счета-фактуры приведена в приложении № 1 к постановлению Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 (далее – постановление Правительства № 914). И чиновники в своих разъяснениях по оформлению счетов-фактур ссылаются именно на постановление № 914 и называют эту форму типовой. Впервые это было сделано в письме МНС России от 21 мая 2001 г. № ВГ-6-03/404. Причем часто указывают на то, что налогоплательщик не вправе изменять порядок расположения показателей, которые предусмотрены в типовой форме счета-фактуры.

Однако такой подход противоречит налоговому законодательству. Если форма счета-фактуры отличается от той, что приведена в постановлении № 914, но содержит все обязательные реквизиты, НДС по нему также можно принять к вычету.

Все обязательные показатели, которые должны содержаться в счете-фактуре, перечислены в пункте 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ. Этот перечень является исчерпывающим.

Итак, счет-фактура должен содержать следующие реквизиты:

- порядковый номер и дату выписки;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);
- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания);
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания);
- цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяемую исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав с учетом суммы налога;
- страна происхождения товара;
- номер таможенной декларации.

Счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации. Кроме того, визируют счет-фактуру могут и иные лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации и другие лица, на основании надлежащим образом оформленной доверенности от имени организации (п. 6 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Перечень обязательных реквизитов является закрытым. То есть требовать то, чего там нет налоговики не вправе. Скажем, речь идет о КПП и расшифровках подписей. Получается, что отказать в вычете на том основании, что в счете-фактуре нет, например, расшифровок подписей, никто не может. Правда, как показывает практика, такое на местах случается сплошь и рядом.

А может ли налогоплательщик дополнять число показателей? Например, помимо наименования товара указывать его внутреннюю кодировку (артикул), ставить печать либо специальный штамп организации, указывать бан-

ковские реквизиты продавца, сведения о договоре и т.д. Ответ на этот вопрос положительный. Ведь разрешено все, что не запрещено, поэтому организация вправе дополнять реквизиты и показатели счета-фактуры. Впрочем, налоговики тут согласны с налогоплательщиками. Пример, письмо УМНС по г. Москве от 2 июля 2004 г. № 24-11/43857.

Впрочем, даже если в «типовом» счете-фактуре налоговики найдут формальные нарушения, это еще не повод отказать налогоплательщику в праве на вычет. Как совершенно справедливо заметил ФАС Уральского округа в постановлении от 14 мая 2004 г. по делу № Ф09-1900/2004-АК «нарушения в оформлении счетов-фактур при наличии возможности устранения этих недостатков иными доказательствами не могут являться безусловным основанием для отказа в возмещении НДС из бюджета».

Причем исправленные счета-фактуры могут быть представлены покупателем непосредственно в суд, который обязан принять и оценить представленные документы. Таково мнение судей, высказанное в пункте 29 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5. А также в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2006 г. № А56-50383/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 февраля 2007 г. № Ф04-426/2007(31395-А46-42).

Если поставщик не выполнит иные требования к счету-фактуре, которые не перечислены в пунктах 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ, то это не будет препятствием для вычета (п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Теперь перейдем к конкретным реквизитам.

Номер и дата счета-фактуры

Поскольку счет-фактуру выписывают в течение пяти дней с момента отгрузки, дата счета-фактуры может не совпадать с днем, который указан в товаросопроводительных документах или актах выполненных работ или оказанных услуг. Однако в любом случае счет-фактура не может быть выписан позднее предельно допустимого срока, установленного статьей 168 Налогового кодекса РФ.

Счет-фактура должен иметь порядковый номер. В каком порядке нумеровать счета-фактуры, в Налоговом кодексе не сказано. Чиновники в своих разъяснениях указывают, что делать это нужно в порядке возрастания (письмо МНС России от 21 мая 2001 г. № ВГ-6-03/404). Причем, по мнению чиновников, целесообразно ежегодно начинать нумерацию счетов-фактур с первого номера (письмо Минфина России от 10 февраля 1998 г. № 04-07-03).

Однако поскольку специальных правил нумерации в главе 21 Налогового кодекса РФ нет, то налогоплательщик может начинать нумерацию счетов-фактур с первого номера каждый налоговый период. Напомним: в соответствии со статьей 163 Налогового кодекса РФ налоговый период может быть равен календарному месяцу или кварталу. Правда, с 2008 года все налогоплательщики будут рассчитывать НДС раз в квартал. Соответствующие изменения были внесены в статью 163 Налогового кодекса Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ.

А вообще порядок нумерации счетов-фактур лучше закрепить в приказе об учетной политике для целей налогообложения. Особенно если организация реализует товары (выполняет работы, оказывает услуги) через обособленные подразделения. Дело в том, что обособленные подразделения всегда выписывают счета-фактуры от имени головной организации, поскольку само по себе такое подразделение не может быть налогоплательщиком (ст. 9 Налогового кодекса РФ). Проще если, соблюдая порядок возрастания номеров в целом по организации, обособленным подразделениям будут присваивать счетам-фактурам составные номера. То есть обособленное подразделение ведет нумерацию счетов-фактур с первого номера, но добавляет к нему свой код. Также советуют поступать и чиновники в уже упоминавшемся письме № ВГ-6-03/404.

И еще: для удобства обособленные подразделения могут оформлять счета-фактуры, выставляемые покупателям, в трех экземплярах. Первый экземпляр передается покупателю, второй непосредственно организации, а третий хранится в обособленном подразделении.

Обратите внимание: налоговики часто отказывают в вычете на том основании, что даты счетов-фактур не соответствуют хронологической последовательности или из-за ошибки в номере счета-фактуры или несоответствия даты и номера счета-фактуры покупателя и поставщика. Рассмотрим арбитражную практику подробнее. Для удобства приведем дела в таблице. Во всех случаях налогоплательщикам удавалось доказать, что отказ в вычете неправомерен.

Суть дела	Федеральный арбитражный суд, рассматривающий дело, номер дела
Покупатель не должен отвечать, если поставщик выписал ему счет-фактуру с нелогичной нумерации	Постановление ФАС Поволжского округа от 2 октября 2003 г. по делу № А55-4626/03-39
Наличие счетов-фактур с одинаковыми номерами, но от разных дат не является нарушением, поскольку продавец установил порядок присвоения номеров счетам-фактурам с возобновлением в один день	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 июня 2004 г. по делу № А56-45387/03
Несоответствие хронологической последовательности по датам выписки счетов-фактур поставщиками не является основанием для отказа в вычете	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 13 января 2005 г. № А28-9751/2004-433/11
Довод о несоответствии хронологической последовательности календарных дат, от которых выданы счета-фактуры, порядковым номерам этих счетов-фактур не имеет правового значения при решении вопроса о возмещении НДС	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18 августа 2005 г. № А05-2344/2005-10
Расхождение номеров счетов-фактур, представленных в суд и указанных в книге покупок, было вызвано сбоем программы. Данные о наименовании товара, его стоимости, количестве во всех документах совпадали. Поэтому отказ в вычете неправи-	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 декабря 2005 г. № А19-10935/05-45-Ф02-6574/05-С1
Ошибка в номере счета-фактуры, в результате которой из-за сбоя в компьютерной системе продавца были выбиты счета-фактуры с одинаковыми номерами, не является основанием для отказа в вычете	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 мая 2006 г. № Ф04-3564/2005(21051-А27-34) по делу № А27-28267/04-6
Несовпадение даты и номера счета-фактуры покупателя и счета-фактуры, оставшегося у поставщика, само по себе не служит основанием для отказа в вычете	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. по делу № А19-38773/05-30-Ф02-2161/06-С1, А19-38773/05-30-Ф02-2383/06-С1, по делу № А19-38773/05-30

Сведения о покупателе и продавце

Сведения о продавце и покупателе нередко вызывают нарекания у налоговых инспекторов. Поэтому, получив счет-фактуру от поставщика, нужно проверить, все ли реквизиты заполнены правильно. Скажем, правильно ли вбито название организации, соответствует ли оно учредительным документам. В противном случае у налоговиков будут веские основания отказать покупателю в вычете НДС. И возможно, что право на вычет придется отстаивать в суде.

1. Юридический или фактический адрес

Скажем, очень много споров связано с вопросом указания адресов, как покупателя, так и продавца. Дело в том, что Налоговый кодекс РФ не уточняет, какой адрес: фактический или юридический должен быть указан в счете-фактуре. Это дает повод налоговикам придираться. Причем порой в своих требованиях они доходят до абсурда — если указан юридический адрес, настаивают, что нужно вписывать фактический, и наоборот.

Например, столичные налоговики в письме УМНС по г. Москве от 1 июля 2004 г. № 24-11/43467, настаивают на то, что в графе «ба» должен быть указан адрес покупателя соответствующий учредительным документам. То есть если адрес, указанный в счете-фактуре не соответствует адресу, по которому зарегистрирована организация, то, по мнению проверяющих, организация не может воспользоваться правом на налоговый вычет.

Но в пункте 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ не содержится требования об обязательном указании в счетах-фактурах только адреса, по которому зарегистрирована организация. Из чего можно сделать вывод, что в сче-

те-фактуре может быть указан и любой другой адрес организации. Арбитражные суды в большинстве случаев по таким спорам принимают сторону налогоплательщика. Так на сторону налогоплательщика занял ФАС Московского округа в постановлении от 15 мая 2003 г. по делу о № КА-А40/3054-03.

А вот ФАС Северо-Западного округа, пришлось рассматривать обратную ситуацию и признавать правомерность налогового вычета по НДС при указании в счетах-фактурах «юридического адреса» вместо фактического. Суд отменил решение налоговиков. Ведь в данном случае требования пунктов 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ не нарушены (постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 мая 2004 г. по делу № А56-31766/03).

2. ИНН покупателя

Помимо этого необходимо проверить правильность указания ИНН организации-покупателя, так как неправильное указание идентификационного номера может также послужить отказом в возмещении НДС. Подтверждает это арбитражная практика. Причем имеются как положительные решения по данному вопросу, так и отрицательные.

Так ФАС Московского округа в постановлении от 22 июля 2005 г. по делу № КА-А40/6690-05 указал, что неправильное указание ИНН не может служить основанием для отказа в применении. В другом деле, представители этого же суда пришли к выводу, что неправильный ИНН покупателя вообще не является существенным реквизитом, поскольку все остальные сведения о сторонах по сделке в счетах-фактурах правильные (постановление от 13 октября 2006 г., 20 октября 2006 г. № КА-А40/9993-06 по делу № А40-12351/06-151-75). К аналогичным выводам приходили суды ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 2 февраля 2006 г. по делу № Ф04-9938/2005(19052-А70-23).

Впрочем, есть и противоположные мнения. Скажем, ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 7 сентября 2005 г. № А19-2827/05-44-Ф02-4310/05-С1 указали, что не соответствие ИНН покупателя в свидетельстве о регистрации и счете-фактуре весомое основание для отказа в вычете. Вторят ему и судьи ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 20 декабря 2006 г., 13 декабря 2006 г. № Ф03-А73/06-2/4728 по делу № А73-972/2006-10. Суд указал, что счета-фактуры, в которых не указаны адрес и ИНН покупателя, составлены с нарушением пункта 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ.

3. Сведения о поставщике

Еще одно нелепое требование – проверять счета-фактуры, полученные от поставщиков, на достоверность. По мнению чиновников Минфина России, если ИНН, КПП или какого либо другого реквизита продавца в счете-фактуре недостоверен, покупатель лишается права принимать налог к вычету (письмо от 29 июля 2004 г. № 03-04-14/24). Фактически это означает, что перед регистрацией счета-фактуры в журнале учета полученных счетов-фактур, помимо проверки собственных реквизитов, налогоплательщику необходимо удостовериться в том, что реквизиты продавца соответствуют действительности.

Подтвердить, правильно ли заполнены реквизиты организации, выставившей счет-фактуру, можно лишь запросив сведения из Единых государственных реестров юридических лиц. Но эта процедура не быстрая, да и к тому же дорогостоящая. Бесплатно сведения о контрагенте можно получить и на сайте налогового ведомства. Но для этого необходим выход в Интернет – что тоже стоит денег. Нужно ли покупателям начинать «пробивать» своих продавцов?

Налоговое законодательство не требует проверки таких сведений. Более того, Налоговый кодекс РФ не связывает право налогоплательщика на вычет с постановкой поставщиков на налоговый учет, их наличием по юридическому адресу, фактом представления ими бухгалтерской и налоговой отчетности.

Кроме того, доводы налоговиков совершенно абсурдны, когда средства перечисляются на банковский счет продавца. Банки вряд ли будут открывать счета «несуществующим фирмам» без предъявления целого пакета документов, среди которого свидетельства о государственной регистрации и о постановке на учет в налоговом органе. К тому же без свидетельства о государственной регистрации не заверить карточку у нотариуса.

Арбитражные суды в данном вопросе также поддерживают налогоплательщиков. Пример, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 29 марта 2004 г. № Ф04/1499-138/А67-2004, ФАС Северо-Западного округа от 12 июля 2004 г. № А05-14326/03-29. Так, например, в последнем приведенном постановлении судьи пришли к следующему выводу. «Действующее законодательство о налогах и сборах не предусматривает обязанности заявителя при заключении гражданско-правовых договоров проводить какие-либо действия, направленные на установление достоверности сообщенных другой стороной по сделке ИНН или фактов включения этих организаций, в данном случае поставщиков услуг, в Единый государственный реестр юридических лиц».

И, наконец, Конституционный Суд РФ в определении от 16 октября 2003 г. № 329-О указал на то обстоятельство, что организация-покупатель не может нести ответственность за третьих лиц.

Грузополучатель и грузоотправитель

В строках 3 и 4 счета-фактуры указывается полное или сокращенное наименование грузоотправителя (грузополучателя) в соответствии с учредительными документами. При этом допускается указывать в этой строке «он же», если продавец и грузоотправитель (покупатель и грузополучатель) одно и то же лицо. Подтверждают правомерность такого подхода и налоговики. В качестве примера можно привести письмо МНС России от 26 февраля 2004 г. № 03-1-08/525/18.

Подтверждает правомерность такой позиции и арбитражная практика. В качестве примеров можно привести постановления ФАС Московского округа от 3 августа 2006 г. № КА-А41/7230-06-п по делу № А41-К2-5430/05, ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 ноября 2006 г. по делу № А19-10623/06-24-Ф02-5757/06-С1 по делу № А19-10623/06-24.

Впрочем, есть положительные судебные решения, подтверждающие, что если грузоотправитель и поставщик, грузополучатель и покупатель — одни и те же лица и в счете-фактуре есть сведения о продавце и покупателе, повторно адрес грузоотправителя и грузополучателя вообще указывать не нужно. Причем к такому выводу суды приходили практически во всех федеральных арбитражных округах. Вот эти примеры.

Федеральный арбитражный суд	Номер дела и его дата
ФАС Восточно-Сибирского округа	постановление от 28 сентября 2006 г. № А19-14358/06-51-Ф02-5075/06-С1 по делу № А19-14358/06-51
ФАС Московского округа	постановление от 30 марта 2006 г., 27 марта 2006 г. № КА-А41/2085-06-П по делу № А41-К2-22343/04
ФАС Поволжского округа	постановление от 7 февраля 2006 г. по делу № А55-13709/05-6
ФАС Центрального округа	постановление от 7 февраля 2006 г. № А54-5150/2005-С5
ФАС Дальневосточного округа	постановление от 31 мая 2006 г., 24 мая 2006 г. № Ф03-А73/06-2/1265 по делу № А73-6887/2005-19
ФАС Западно-Сибирского округа	постановление от 3 июля 2006 г. № Ф04-3871/2006(23845-А46-25) по делу № 3-1306/05

В том же случае, если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, то в строке 3 необходимо указать название и почтовый адрес грузоотправителя.

Если организация выполняет работы или оказывает услуги, строки «Грузополучатель» и «Грузоотправитель» можно не заполнять — в них ставится прочерк (письмо Минфина России от 24 апреля 2006 г. № 03-04-09/07).

КПП в счете-фактуре

В форме счета-фактуры, которая приведена в постановлении № 914, несколько больше реквизитов и показателей, которые установлены пунктом 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ. В частности, в «типовой» форме счета-фактуры присутствует КПП продавца и покупателя.

Отметим, что чиновники в один голос высказывают такую точку зрения: заполнение этих реквизитов в счетах-фактурах обязательно. В частности столичные налоговики в письме УМНС по г. Москве от 30 марта 2004 г. № 24-11/21675 указали, на то, что если в счете-фактуре указан КПП, покупатель лишается права на налоговый вычет.

Конечно, доводы чиновников несостоятельны.

Во-первых, счет-фактура не является первичным документом. Ведь в статье 9 Федерального закона РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» сказано первичные документы — это те, на основании которых в учете отражают хозяйственные операции. Счет-фактура же служит лишь для того, чтобы принять НДС к вычету.

Во-вторых, в пункте 2 статьи 169 Налогового кодекса РФ четко указано, что «невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренные пунктами 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ, не может являться основанием, для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом». Указание КПП в счете-фактуре статьей 169 Налогового кодекса РФ не предусмотрена. Более того, в соответствии с пунктом 5 статьи 3 Налогового кодекса РФ *«ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы... в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом»*.

подавляющее большинство судов поддерживают налогоплательщиков. Пример, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 июля 2004 г. по делу № А19-13112/03-33-32-Ф02-2744/04-С1, ФАС Западно-Сибирского округа от 28 июня 2004 г. по делу № Ф04/3559-112/45-2004.

Номер платежно-расчетного документа

В подпункте 4 пункта 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ сказано, что номер платежно-расчетного документа надо указывать только при получении аванса или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров. В других случаях эта строка не заполняется.

Несмотря на прямое указание в Кодексе, некоторые чиновники на местах все же умудряются требовать указывать реквизиты платежки в строке «Номер платежно-расчетного документа» при отсутствии предоплаты. Такой подход, конечно, в корне неверен. Подтверждает это и арбитражная практика.

В качестве примера можно привести постановления ФАС Московского округа от 15 сентября 2006 г., 19 сентября 2006 г. № КА-А40/8683-06 по делу № А40-4992/06-80-30, от 15 августа 2006 г., 17 августа 2006 г. № КА-А40/7572-06 по делу № А40-71834/05-33-587 от 26 мая 2006 г. № КА-А40/4623-06 по делу № А40-69117/05-33-564, от 23 мая 2006 г. № КА-А40/3411-06 по делу № А40-53028/05-108-256.

К аналогичным выводам приходили и судьи в других федеральных арбитражных судах.

Скажем, ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 16 августа 2005 г. № Ф04-5207/2005(13801-А46-27), ФАС Северо-Западного округа от 15 января 2007 г. по делу № А56-20445/2006, ФАС Восточно-Сибирского округа от 10 октября 2006 г. № А19-10352/06-50-Ф02-5243/06-С1 по делу № А19-10352/06-50.

Добавим, что чиновники требуют заполнения этой строки, даже если оплата произошла в том же налоговом периоде, в которой произошла отгрузка (письмо Минфина России от 20 января 2004 г. № 04-03-11/07). А при отсутствии заполненного поля отказывают в возмещении НДС покупателю.

Однако арбитражные суды такой подход не одобряют, указывая, что если платежное поручение на оплату принято банком к исполнению в том же налоговом периоде, что и выписан счет-фактура, то такая оплата не является авансовым платежом. Следовательно, налогоплательщик не обязан заполнять строку «к платежно-расчетному документу №» счета-фактуры. Поэтому имеет полное право на вычет НДС.

В качестве примера можно привести постановления ФАС Московского округа от 9 ноября 2006 г. № КА-А40/10960-06 по делу № А40-84616/05-107-646, от 23 октября 2006 г., 27 октября 2006 г. № КА-А40/10320-06 по делу № А40-10930/06-115-108, ФАС Уральского округа от 20 ноября 2006 г. № Ф09-10308/06-С2 по делу № А07-9804/06.

Добавим, что некоторые налогоплательщики указывают по строке 5 только номер платежки. И суды подтверждают, что такие счета-фактуры считаются составленными правильно, поскольку Налоговый кодекс не содержит разъяснений относительно того, как заполнять строку «К платежно-расчетному документу». В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.10.2006 по делу № А56-34430/2005.

К аналогичным выводам приходили и суды других федеральных арбитражных судов. В частности, ФАС Московского округа в постановлении от 8 ноября 2006 г. № КА-А40/10921-06 по делу № А40-29611/06-112-185.

Если покупки были оплачены наличными, то в строке 5 счета-фактуры нужно указать номер кассового чека и дата покупки. Так считают чиновники (письмо МНС России от 10 января 2003 г. № 03-1-08/2963/11-АЛ268). Однако в Налоговом кодексе ничего подобного нет.

Товары, работы, услуги и их количественное измерение

Наименование поставляемых (отгруженных) товаров или описание выполненных работ, оказанных услуг является одним из обязательных реквизитов счета-фактуры и заполняется всегда. Помимо наименования товара можно указать его внутреннюю кодировку (артикул) и другие показатели. Это не запрещается.

Некоторые налогоплательщики в счете-фактуре не расшифровывают наименование поставляемых товаров (не описывают выполненные работы или оказанные услуги). Чиновники придерживаются мнения, что наименование должно позволять четко определить, какие товары отгружены, работы выполнены, услуги оказаны. Следовательно, обобщение недопустимо. Скажем, если отгружается несколько видов товара (выполняются разные работы или оказываются разные услуги), наименование каждого вида товаров (работ, услуг) записывается в счете-фактуре отдельной строкой. В противном случае о вычете по такому счете-фактуре можно забыть.

Однако арбитражная практика знает прецеденты, когда суды приходили к выводу, что в счете-фактуре можно указывать наименование товаров (услуг) в общих чертах без указания их конкретного перечня и расшифровки качественного состава. И отказать в вычете в данном случае инспекторы не вправе. В качестве примера можно привести постановления ФАС Северо-Западного округа от 1 июня 2006 г. по делу № А56-10950/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 11 мая 2006 г. № Ф04-2611/2006(22305-А81-14) по делу № А81-3428/05.

Еще одна спорная ситуация связана с использованием в наименовании товаров, (описании выполненных работ, оказанных услуг) аббревиатур. По этой проблеме также нет единства мнений. Чиновники, конечно, настаивают, что никаких сокращений быть не должно. Однако такой подход не находит отклика в арбитражных судах (см., например, постановление ФАС Поволжского округа от 20 апреля 2006 г. по делу № А55-15666/2005-31). Суд подтвердил, что употребление аббревиатуры вместо полного наименования товара правомерно и не запрещено статьей 169 Налогового кодекса РФ.

Иногда измеритель объема и количества указать просто невозможно. Скажем, когда речь идет об услугах и отдельных видах работ, по которым отсутствует какой-либо измеритель.

Тогда эти строки не заполняются. И хотя так позволяет поступать Постановление № 914, иногда налогоплательщикам приходилось отстаивать свою правоту в суде (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 11 марта 2003 г. № Ф08-602/2003-225А). Справедливости ради стоит отметить, что столичные налоговики согласны с тем, что подобной ситуации отдельные графы счета-фактуры можно не заполнять (письмо УМНС России по г. Москве от 9 января 2004 г. № 24-11/01046). То есть к вычету НДС можно принять и по счету-фактуре с пустыми графами.

Подтверждает правоту такого подхода и постановление ФАС Московского округа от 16 ноября 2006 г., 17 ноября 2006 г. № КА-А40/11227-06 по делу № А40-3411/06-128-36.

В деле суд пришел к выводу, что отсутствие в счете-фактуре единицы измерения выполненных работ, цены (тарифа) за единицу измерения при невозможности их определения никак не влияет на вычет НДС по этой бумаге.

К аналогичным выводам приходили суды и других округов. В частности, ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 11 января 2006 г. № А10-4653/05-Ф02-6684/05-С1, ФАС Уральского округа в постановлении от 28 ноября 2006 г. № Ф09-10682/06-С2 по делу № А47-4133/06.

Добавим, что особо внимательно стоит заполнять эти графы тем организациям, которые отправляют товары на экспорт. Дело в том, что налоговики достаточно часто отказывают в возмещении НДС только на том лишь основании, что наименование товара в счете-фактуре не совпадает с тем в грузовой таможенной декларации.

Однако арбитражные суды, к счастью, в подобных ситуациях решают дела в пользу налогоплательщиков. В качестве примера можно привести постановление ФАС Московского округа от 24 января 2003 г. по делу № КА-А40/9026-02.

Добавим, что особо внимательно стоит заполнять эти графы тем организациям, которые отправляют товары на экспорт. Дело в том, что налоговики достаточно часто отказывают в возмещении НДС только на том лишь основании, что наименование товара в счете-фактуре не совпадает с тем в грузовой таможенной декларации.

Однако арбитражные суды, к счастью, в подобных ситуациях решают дела в пользу налогоплательщиков. В качестве примера можно привести постановление ФАС Московского округа от 24 января 2003 г. по делу № КА-А40/9026-02.

Цена и стоимость

Заполнить графы «Цена» и «Стоимость» в принципе несложно. Статья 421 Гражданского кодекса РФ определяет принцип свободы договора. Цена за единицу товарно-материальных ценностей или стоимость выполняемых работ, оказанных услуг является существенными условиями договора.

Однако налоговики вправе контролировать, соответствует ли цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, уровню рыночных цен (ст. 40 Налогового кодекса РФ).

Правда, делается это если:

- сделки заключаются между взаимозависимыми лицами;
- заключены товарообменные (бартерные) сделки;
- совершаются внешнеторговые сделки, в том числе связанные с экспортом и импортом товаров;
- цены отклоняются более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Добавим, что если цены отклоняются в ту или другую сторону больше чем на 20 процентов, то налоговый орган вправе доначислить сумму налога и пени за несвоевременную уплату налога. При этом он обязан учитывать следующие факторы, которые могут повлиять на цену:

- сезонные и иные колебания потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потеря товаром качества или каких-либо иных потребительских свойств;
- истечение или приближение даты истечения сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговая политика, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализация опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

И еще: определяя рыночные цены нужно учитывать информацию о заключенных на момент реализации товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. При этом условия сделок признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок (ст.40 Налогового кодекса РФ). Добавим, что бремя доказывания того факта, что сделка заключена не по рыночной стоимости, лежит на налоговой инспекции.

Обратите внимание: графы 4 и 5 счета-фактуры, составленного при получении авансовых платежей под предстоящую поставку товаров (работ, услуг) могут не заполняться (см., например, письмо Минфина России от 25 августа 2004 г. № 03-04-11/135).

Ставка и сумма налога

Соответствующие суммы НДС в счетах-фактурах выделяются отдельной строкой (п. 4 ст.168 Налогового кодекса РФ).

Согласно статье 166 Налогового кодекса РФ сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При раздельном учете сумма НДС – это результат от сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно, – как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Ставки НДС зависят от того, какой товар продает организация или индивидуальный предприниматель, происходит или нет реализация за пределы таможенной территории РФ. В настоящее время действуют следующие ставки налога на добавленную стоимость (ст.164 Налогового кодекса РФ):

– 0 процентов – применяется в отношении операций, перечисленных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ. В частности, при экспорте товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природный газ, которые экспортируются на территории государств – участников СНГ). Конечно при условии подтверждения факта экспорта в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, а также работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых товаров за пределы таможенной территории РФ и в других случаях;

– 10 процентов – применяется при реализации отдельных видов продовольственных товаров (скот и птица в живом весе, мясо и мясопродукты, молоко и молокопродукты, яйца, сахар, соль, хлеб и др.), товаров для детей. А также периодических печатных изданий, если таковые не носят рекламного или эротического характера, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера и др., отдельных видов медицинских товаров отечественного и зарубежного производства;

– 18 процентов – применяется по всем остальным товарам, а также работам и услугам, не перечисленным в подпунктах 1 и 2 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

При получении предоплаты, а также в случае, когда организация или предприниматель выступают налоговым агентом, применяются так называемые расчетные ставки НДС. При этом налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ). То есть, если предоплата получена за товары, которые облагаются по ставке 18 процентов, расчетная ставка НДС составит 18% /118%.

В декларации по НДС при отражении налога с сумм предоплат указывается налоговая ставка 18/118 или 10/110 процентов. В счетах-фактурах, оформляемых при получении предоплат, следует указывать ту же ставку.

При реализации льготированных по НДС товаров (работ, услуг), а также при освобождении организаций и индивидуальных предпринимателей, согласно статье 145 Налогового кодекса РФ, от исполнения обязанностей налогоплательщика счета-фактуры выставляются без выделения в них соответствующих сумм НДС. При этом в счетах-фактурах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)» (п. 5 ст. 168 Налогового кодекса РФ).

Страна происхождения и таможенная декларация

Импортные товары

В соответствии с пунктом 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ сведения о стране происхождения товара и номере таможенной декларации указываются в отношении товаров, страной происхождения которых Российская Федерация не является.

Организации или предприниматели, указанные сведения могут получить из грузовой таможенной декларации (ГТД). Этот документ оформляется в соответствии с приказом ГТК России от 17 февраля 2003 г. № 169.

Номер ГТД указывается в графе 7 грузовой таможенной декларации (ТД1) и на всех добавочных листах (ТД2). Номер ГТД имеет строго определенную структуру. В нем зашифрованы таможенный пост, в котором товар был выпущен в свободное обращение (первые восемь цифр), дату оформления ГТД (день, месяц, год) (это еще шесть цифр через слеш), и собственно номер ГТД, присвоенный таможенным органом, производящим выпуск товара в свободное обращение (последние семь цифр).

Обратите внимание: налогоплательщик, который импортировал товар, в особом порядке должен сформировать номер ГТД, указываемый в счете-фактуре при его реализации.

Помимо собственно номера ГТД, через дробь необходимо указать порядковый номер товара, указываемый в графе 32 ГТД основного или добавочного листа. Этот порядок установлен совместным приказом ГТК России и МНС России от 23 июня 2000 г. № 543-БГ-3-11/240.

Страна происхождения товара каждого конкретного товара указывается в виде кода в графе 34 ГТД. Этот код соответствует Общероссийскому классификатору стран мира. Добавим, что, по мнению чиновников, если в графе 11 которого указан номер таможенной декларации, но отсутствует порядковый номер товара из графы 32 основного или добавочного листа таможенной декларации либо из списка товаров, то такой счет-фактуру Налогового кодекса РФ. Такое мнение высказано в письме ФНС России от 18 июля 2006 г. № 03-1-03/1334@.

Добавим, что заполнять графы «Страна происхождения» и «Номер таможенной декларации» необходимо даже в том случае, если организация не импортировала продаваемые ей товары, а приобрела их на внутреннем рынке. Поэтому при реализации импортных товаров, приобретенных у российских поставщиков, информацию о стране происхождения и номере грузовой таможенной декларации нужно проставить из выставленного счета-фактуры. В этом случае продавец несет ответственность за соответствие указанных сведений о ГТД и стране происхождения в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям и ранее полученным счетам-фактурам и другим товаросопроводительным документам.

А если сведения, указанные в графах 10 и 11 счета-фактуры содержат ошибочные данные или отсутствуют вообще, является ли это нарушением? Чиновники, конечно, настаивают, что это нарушение.

Однако есть примеры судебных решений, подтверждающие что организация или предприниматель, реализующий указанные товары, не могут нести ответственность за отсутствие или неверное указание соответствующих данных в полученных счетах-фактурах. Скажем, к такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 18 сентября 2006 г. № А19-1650/06-50-Ф02-4782/06-С1 по делу № А19-1650/06-50. В данном решении служители Фемиды, что организация приобрела товар, импортный товар, предназначенный для дальнейшей реализации. Поставщик выставил фирме счет-фактуру, не содержащую сведений о стране происхождения товара и номере грузовой таможенной декларации. Поэтому отсутствие соответствующих сведений в счете-фак-

туре, выставленном поставщиком в адрес плательщика, не является основанием для отказа в вычете НДС, уплаченного данному поставщику.

Аналогичные выводы содержат постановления ФАС Центрального округа от 28 августа 2006 г. по делу № А09-17128/05-13, ФАС Поволжского округа от 19 июля 2006 г. по делу № А65-14052/05-СА2-8.

Российские товары

Если организация или индивидуальный предприниматель продают товары отечественного производства, графы «Страна происхождения» и «Номер грузовой таможенной декларации» заполнять необходимости нет. Тут ставят прочерки. Дело в том, что Налоговый кодекс обязывает вносить в указанные графы сведения только в отношении реализации импортных товаров (п. 5 ст. 169 Налогового кодекса РФ).

Впрочем, если поставщик все же укажет в графе 10 счета-фактуры «Российская Федерация», то нарушением это не будет. Налогоплательщик вправе будет принять НДС к вычету по этому счету-фактуре. Подтверждают это как чиновники (письмо УМНС России по г. Москве от 23 декабря 2003 г. № 24-11/71015 «О заполнении счетов-фактур»), так и арбитражные суды (постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 марта 2003 г. по делу № А52/2652/2002/2, от 18 декабря 2003 г. № А56-14258/03).

Работы и услуги

Если организация или предприниматель реализуют работы и услуги, то графы «Страна происхождения» и «Номер ГТД» заполнять не надо. Как и в случае продажи российских товаров, в счете-фактуре стоит проставить прочерки, так как ГТД на работы и услуги просто-напросто не составляется.

Подписи

Пункт 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ определяет, что счет-фактура должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Выгледеть этот приказ может так:

ООО «Продэкспорт»

Приказ № 1
от 1 января 2007 г.

«О назначении лиц, имеющих право подписывать счета-фактуры»

Разрешить подписывать счета-фактуры за:

1. Руководителя ООО «Продэкспорт» заместителю генерального директора Сливенко Татьяне Александровне.
2. Главного бухгалтера бухгалтеру Рожковой Валентине Ивановне.

Генеральный директор

Кошкарев М.Д.

При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

Обратите внимание, на счете-фактуре должна быть проставлена подпись должностного лица. Использование факсимильного воспроизведения подписи с помощью механического или иного копирования на счете-фактуре не допускается (письмо ФНС России от 7 апреля 2005 г. № 03-1-03/557/11).

Судебная практика в данном случае противоречива. По мнению одних судей, факсимильное воспроизведение подписи руководителя и главного бухгалтера организации-поставщика на счете-фактуре не препятствует вычету НДС. К такому выводу не раз приходили суды в постановлениях ФАС Московского округа от 15 мая 2006 г., 11 мая 2006 г. по делу № КА-А40/2894-06, ФАС Западно-Сибирского округа от 1 июня 2005 г. по делу № Ф04-3163/2005(11544-А46-3).

Другие же суды поддерживают чиновников в их требованиях. В качестве примера можно привести постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 июля 2005 г. № А19-2073/05-5-Ф02-3384/05-С1, ФАС Дальневосточного округа от 2 ноября 2005 г. № Ф03-А51/05-2/3488.

Добавим, что в постановлении № 914 приведена «типовая» форма счета-фактуры, в котором присутствует расшифровка подписей лица, его подписавшего. Однако подобного требования не содержится в статье 169 Налогового кодекса РФ. Несмотря на это, чиновники отказывают в вычете по тем счетам-фактурам, которые подобных расшифровок не содержат. Скажем, по мнению Минфина России, высказанному в письме от 5 апреля 2004 г. № 04-03-1/54, подпись подразумевает наличие не только росчерк должностного лица, но и указание его фамилии и инициалов.

Надо сказать, что арбитражная практика по данной спорной проблеме достаточно противоречивая. Так, ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 26 мая 2004 г. по делу № Ф08-2202/2004-858А указывал, что «расшифровка подписей на счете-фактуре вытекает из требований нормы права, направленной на установление того обстоятельства, что счет-фактура должна быть подписана надлежащим лицом».

А в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 14 августа 2003 г. № Ф03-А59/03-2/1841 суд привел такие аргументы: согласно статье 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться первичными учетными документами. Эти бумаги должны содержать все обязательные реквизиты, в том числе и подписи руководителя и главного бухгалтера. Требование о расшифровке личных подписей содержится в пункте 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).

Аналогичные выводы содержатся также в постановлениях ФАС Московского округа от 3 августа 2006 г. по делу № КА-А41/7230-06-п, ФАС Уральского округа от 12 февраля 2007 г. по делу № Ф09-11778/06-С2

Доводы чиновников и некоторых судей несостоятельны. Во-первых, счет-фактура не является первичным документом. Ведь в статье 9 Федерального закона РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» сказано первичные документы – это те, на основании которых в учете отражают хозяйственные операции. Счет-фактура же служит лишь для того, чтобы принять НДС к вычету. Во-вторых, как мы уже не раз подчеркивали, что в пункте 2 статьи 169 Налогового кодекса РФ четко указано, что «невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренные пунктами 5 и 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом». Расшифровки подписи статьей 169 Налогового кодекса РФ не предусмотрена. Более того, в соответствии с пунктом 5 статьи 3 Налогового кодекса РФ «*ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы... в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом*».

К счастью, арбитражная практика знает много примеров, когда налогоплательщикам удавалось доказать абсурдность требований инспекторов. В качестве примера можно привести постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 февраля 2007 г. № А19-11894/06-9-30-Ф02-229/07-С1. Суд принял сторону налогоплательщика, указав, что расшифровка подписи прямо не установлена в числе обязательных реквизитов, перечисленных в статье 169 Налогового кодекса РФ. Поэтому отсутствие расшифровки подписей руководителя и главного бухгалтера не может служить основанием отказа в вычете НДС. Такая же позиция изложена в постановлениях ФАС Московского округа от 3 июня 2003 г. по делу № КА-А40/2899-03, Северо-Западного округа от 17 марта 2003 г. по делу № А42-6317/02-СЗ, Западно-Сибирского округа от 14 июля 2003 г. по делу № Ф04/3275-868/А46-2003.

Для тех, кто не хочет спорить с проверяющими инспекторами, можно посоветовать приводить расшифровку подписей лиц, завизировавших счет-фактуру. Но если такой расшифровки у вас не будет, помните, что и по такому документу организация или предприниматель вправе зачесть сумму НДС.

9.2.9. Журналы учета счетов-фактур

Согласно пункту 3 статья 169 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обязан вести по журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. Правила ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж утверждены постановлением Правительства РФ № 914 (далее – Правила).

Журнал учета полученных счетов-фактур

В журнале учета полученных счетов-фактур покупатель обязан хранить счета-фактуры, полученные от поставщиков и прочих контрагентов. Типовой формы журнала учета полученных счетов-фактур ни в постановлении Правительства РФ № 914, ни в каком-либо другом нормативном документе нет.

Журнал предназначен для учета счетов-фактур по мере их поступления от продавцов. Поэтому налогоплательщик в журнале должен зафиксировать дату поступления счета-фактуры, что позволит избежать разногласий и во-

просов, почему налог по тому или иному счету-фактуре был предъявлен к вычету позднее периода, в котором он выписан и оплачен. Именно такого мнения придерживается Минфин России.

Если счет-фактура поступает в следующем налоговом периоде (например, если счет-фактура пересылается почтой), то и к вычету НДС можно принять только в том периоде, когда счет-фактура получен организацией.

В журнале учета полученных счетов-фактур могут храниться счета-фактуры по товарам (работам, услугам), приобретенным как собственно для самой организации, так и в целях выполнения ею комиссионного или агентского поручения.

Кроме того, в этом же журнале хранятся счета-фактуры, полученные от продавцов по товарам (выполненным работам, оказанным услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления. В журнале учета счетов-фактур полученных подлежат регистрации и хранятся наравне со счетами-фактурами грузовые таможенные декларации или их копии, заверенные в установленном порядке, по ввезенным на территорию РФ товарам в режиме импорта.

Правилами предусмотрено хранение в журнале полученных счетов-фактур и платежных документов по приобретенным услугам по найму жилых помещений, проездных документов, включая услуги по предоставлению в поездах постельных принадлежностей, в период служебной командировки работниками организации. При этом в перечисленных документах сумма налога на добавленную стоимость должна быть выделена отдельной строкой.

Организация вправе самостоятельно разработать регистр учета полученных счетов-фактур. Этот документ, по нашему мнению, можно утвердить в приложении к приказу об учетной политике организации. Во многих программных продуктах журнал учета полученных счетов-фактур формируется автоматически.

Ниже представлена примерная форма такого журнала.

Журнал учета полученных счетов-фактур за период с _____ по _____

№ № п/п	Дата получения	Дата счета- фактуры	Номер счета- фактуры	Продавец	Сумма всего	Сумма НДС	Расчетный документ

Если организация ведет журналы учета полученных счетов-фактур с помощью компьютерной программы, указанные регистры необходимо вывести на бумажный носитель, пронумеровать и прошнуровать. При этом налогоплательщик вправе сам решить, за какой период будет формироваться журнал учета счетов-фактур. Это может быть как месяц, так и квартал, и год.

А можно ли не вести ли игнорировать требования Правил и не вести журнал учета счетов-фактур полученных? Можно. Дело в том, что ответственности за неведение этого регистра не установлено. Во всяком случае, именно к такому выводу приходят арбитражные суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 3 августа 2005 г. по делу № Ф04-4932/2005(13558-А46-6). Судьи в упомянутом деле пришли к выводу, что Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок, книг продаж при расчетах по НДС согласно пункту 1 статьи 1 Налогового кодекса РФ не относятся к актам законодательства о налогах и сборах, то они не могут дополнять и подменять соответствующие нормы Налогового кодекса РФ.

Между тем, Налоговым кодексом РФ не предусмотрена ответственность за отсутствие журналов учета счетов-фактур и книг продаж (покупок). В связи с чем их отсутствие или непредставление налоговому органу не может служить основанием для начисления сумм НДС и привлечения налогоплательщика к ответственности в виде штрафа за неполную уплату указанного налога по статье 122 Налогового кодекса РФ.

Аналогичные выводы содержатся и в постановлении ФАС Поволжского округа от 12 августа 2004 г. № А72-1310/04-8/182.

Журнал учета выставленных счетов-фактур

В соответствии с пунктом 1 Правил продавец обязан вести журнал учета выставленных счетов-фактур, в котором хранятся выставленные счета-фактуры. Типовая форма журнала учета выданных счетов-фактур, так же как и полученных счетов-фактур, отсутствует.

Во избежание разногласий с налоговыми инспекторами при проверках мы рекомендуем самостоятельно разработать и утвердить в учетной политике форму журнала. Во многих программных продуктах предусмотрено автоматическое формирование журнала учета выставленных счетов-фактур.

Ниже представлена примерная форма такого журнала.

Журнал учета выставленных счетов-фактур за период с _____ по _____

№ № п/п	Дата счета- фактуры	Номер счета- фактуры	Покупатель	Сумма всего	Сумма НДС	Расчетный документ

Основных требований к порядку ведения журнала учета выданных счетов-фактур Правилами установлено не так много. Во-первых, страницы журнала регистрации счетов-фактур выданных должны быть пронумерованы. Во-вторых, журнал регистрации должен быть прошнурован.

Если организация ведет журналы учета выданных счетов-фактур с помощью компьютерной программы, указанные регистры необходимо вывести на бумажный носитель, пронумеровать и прошнуровать. При этом налогоплательщик вправе сам решить, за какой период будет формироваться журнал учета счетов-фактур. Это может быть как месяц, так и квартал, и год.

За неведение журнала учета выставленных счетов-фактур ответственность также не предусмотрена (постановление ФАС Северо-Западного округа от 8 января 2003 г. № А21-5687/02-С1). Ведь эти документы не являются ни первичными, ни регистрами бухгалтерского учета. Штраф в данном случае грозит по статье 126 Налогового кодекса РФ — это 50 руб. за каждый документ.

Книги покупок и продаж

Как заполнить книгу покупок

В книге покупок регистрируются счета-фактуры, выставленные продавцами. На основании книги покупок бухгалтер определяет сумму НДС, которую можно поставить к вычету в соответствующем налоговом периоде (месяце или квартале). Форма книги покупок приведена в приложении № 2 к Правилам. Книга покупок может вестись в электронном виде или на бумаге.

Сразу предупредим: наказать за несоответствие формы книги покупок налоговики не могут. За такое нарушение просто нет ответственности. Впрочем, за отсутствие книг покупок также нельзя наказать по статье 120 (постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 августа 2004 г. № А56-37983/03, ФАС Поволжского округа от 3 июля 2001 г. № А 55-2319/01-1).

Ведение книги покупок во многом облегчает формирование налоговой декларации по НДС за конкретный налоговый период, ведь суммы НДС, указанные в книге покупок, должны совпадать с суммами НДС, предъявляемыми к вычету по данным налоговой декларации.

Регистрация счетов-фактур в книге покупок производится налогоплательщиком при одновременном выполнении следующих условий:

- приобретаемые товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС, или для перепродажи;
- товары (работы, услуги) приняты налогоплательщиком на учет;
- счет-фактура, полученный от поставщика товаров, работ, услуг, оформлен в соответствии с требованиями статьи 169 Налогового кодекса РФ.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере принятия на учет приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В отдельных случаях еще одним условием является факт оплаты. Перечислим их:

- 1) импорт товаров (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ);
- 2) применение вычета налоговым агентом по удержанному и уплаченному в качестве налогового агента НДС (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ);

3) возврат аванса при изменении условий или расторжении договора, а также вычет НДС, уплаченного по товарам, возвращенным покупателями (п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ);

4) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 Налогового кодекса РФ);

5) вычет НДС по командировкам и представительским расходам (п. 7 ст. 171 Налогового кодекса РФ);

6) вычет правопреемником при реорганизации (ст. 162.1 Налогового кодекса РФ).

Не всегда у организации-покупателя имеется возможность произвести оплату в этих случаях полностью. Погашать задолженность перед поставщиком покупатель может в несколько этапов. Глава 21 Налогового кодекса РФ не содержит требований о том, чтобы оплата производилась сразу в размере 100 процентов. Поэтому при частичной оплате товаров и при выполнении других обязательных условий налогоплательщик вправе зачесть сумму налога в размере, фактически перечисленном продавцу.

При частичной оплате принятых на учет товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок производится по каждой сумме, перечисленной продавцу в порядке частичной оплаты. В этом случае в книге покупок у каждой суммы необходимо сделать пометку «частичная оплата». Следовательно, регистрировать такой счет-фактуру в книге покупок необходимо столько раз, сколько раз по нему была произведена оплата до его полной оплаты. Отметим, что регистрация в книге покупок счетов-фактур с одинаковыми реквизитами допускается только в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты и только в случаях, когда для применения налогового вычета необходимо выполнить условие фактической оплаты товаров (работ, услуг) (п. 9 Правил).

Для того чтобы организация могла зарегистрировать счет-фактуру в книге покупок, необходимо проверить правильность заполнения счета-фактуры в соответствии со статьей 169 Налогового кодекса РФ, так как именно в этой статье предусмотрены все необходимые сведения, позволяющие налогоплательщику воспользоваться правом на применение налогового вычета по НДС. Кроме того, не подлежат регистрации в книге покупок счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки. Любые исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Также в книге покупок при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) будут зарегистрированы счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении предоплаты, относящейся к указанным товарам (работам, услугам). Кроме того, счета-фактуры, составленные налогоплательщиком, исполняющим обязанность налогового агента в соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ.

Помимо счетов-фактур в книге покупок регистрируются грузовые таможенные декларации на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость. Достаточно часто таможенная стоимость подлежит корректировке, что влечет за собой увеличение таможенной стоимости товара, которая и положена в основу исчисления пошлин и налогов, взимаемых таможенными органами. А это означает, что увеличивается и сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет.

При ввозе товаров из Республики Беларусь в книге покупок надо регистрировать заявление о ввозе товаров с отметкой налоговых органов об уплате НДС и реквизитами документов, подтверждающих фактическую уплату налога на добавленную стоимость (п. 10 Правил).

Нередки случаи, когда происходят изменения условий или полное расторжение договора. Как следствие, возникает возврат соответствующих сумм, полученных в счет предстоящих поставок товаров. В этом случае счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж, регистрируются ими в книге покупок после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с отказом от товаров. Однако сделать это нужно не позднее одного года с момента отказа (п. 13 Правил).

В книге покупок не регистрируются:

- с одинаковыми реквизитами;
- полученные при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;
- полученные участником биржи (брокером) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты, ценных бумаг;
- полученные комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам либо от продавца товаров, выписанные на имя комиссионера (агента);

— по денежным средствам, перечисленным продавцу в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

— не соответствующие установленным нормам их заполнения (п. п. 9, 11, 13, 14 Правил).

Допускается ведение книги покупок в электронном виде. В этом случае по истечении налогового периода — календарного месяца или квартала книга покупок (вместе с дополнительными листами) распечатывается, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью. Причем оформить книгу покупок налогоплательщику рекомендуется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль над правильностью ведения книги покупок осуществляет руководитель организации или уполномоченное им лицо. Книга покупок хранится пять лет, считая с момента последней записи (п. 15 Правил).

Внесение исправлений в книгу покупок

При необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. Дополнительные листы книги покупок, составленные покупателем, являются неотъемлемой частью. Получается, что теперь любое исправление влечет за собой обязанность заполнения дополнительного листа.

Пункт 28 позволяет вести дополнительные листы в электронном виде. В этом случае они распечатываются и прикладываются соответственно к книге покупок или книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. И затем приложенные дополнительные листы пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок или книги продаж, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Форма дополнительного листа в книгу покупок приведена в приложении 4 к постановлению Правительства № 914.

Итак, если обнаружена ошибка в счете-фактуре, нужно заполнить дополнительный лист к книге покупок. По мнению чиновников Минфина России, высказанных в письме от 27 июля 2006 г. № 03-04-09/14 при этом неважно, какой реквизит счета-фактуры заполнен неверно или отсутствует.

Обратите внимание: в дополнительном листе книги покупок делается только одна запись: аннулируется счет-фактура, который содержит неточные или неправильные сведения. Делается это в том периоде, когда документ с ошибкой был зарегистрирован в книге покупок.

В каком же периоде тогда регистрировать исправленный счет-фактуру? В самой книге покупок в том месяце или квартале, когда он получен от продавца. Так считают чиновники (письмо ФНС России от 6 сентября 2006 г. № ММ-6-03/896@). Получается, что право на вычет появляется только в том периоде, когда внесены исправления в счет-фактуру. То есть, скажем, вычет НДС по неправильному счету-фактуре произвели в июне, а исправили ошибку только в сентябре. По логике фискалов, неправильный счет-фактура аннулирован в дополнительном листе за июнь, а новый счет-фактура зарегистрирован только в книге покупок за сентябрь. Получается, что в июне покупатель занизил НДС, подлежащий уплате в бюджет. А раз так, то фирме придется платить пени за период с июня по сентябрь.

Такая позиция чиновников представляется достаточно спорной. Во-первых, Налоговый кодекс РФ не запрещает принимать к вычету НДС по исправленному счету-фактуре в том периоде, в котором он был выписан изначально. Во-вторых, согласно пункту 8 статьи 169 Налогового кодекса РФ Правительство РФ может только разрабатывать порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж. Определять, когда организация может принимать налог к вычету — не в его компетенции.

То есть, покупатель, так же как и продавец, вправе исправить ошибку в том периоде, к которому относится исправленный счет-фактура. Для этого в дополнительный лист к книге покупок сначала вносятся данные о счете-фактуре, подлежащем аннулированию, а следом — показатели правильного счета-фактуры. Однако не исключено, что отстаивать такую точку зрения придется в арбитражном суде.

Итак, при заполнении дополнительных листов книги покупок необходимо сначала внести итоговые данные по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12 из книги покупок за соответствующий налоговый период (месяц, квартал), в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений в строку «Итого». В случае последующих

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ЛИСТ КНИГИ ПОКУПОК № 1

Покупатель ЗАО «Полиграф»
Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-покупателя 7715232385/771501001
Налоговый период (месяц, квартал), год, в котором зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправления, март 2007 года
Дополнительный лист оформлен 5 июня 2007 г.

№ п/п	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5а)	(5б)	(6)	(7)	В том числе										покупки, освобождаемые от налога
										покупки, облагаемые налогом по ставке										
										18 процентов (8)		10 процентов (9)		0 процентов		20 процентов*(11)				
										НДС	сумма НДС	стоимость покупок без НДС	сумма НДС	стоимость покупок без НДС	сумма НДС	стоимость покупок без НДС				
Итого									1 054 920	(8а)	(8б)	(9а)	(9б)	(10)	(11а)	(11б)	(12)			
1	13.03.07 № 153			15.03.07	000 «Буквица»	7733652854	773301001		105 020	89 000	16 020									
2																				
Всего										949 900	805 000	144 900								

Главный бухгалтер Орлова В.С. Орлова
(подпись) (ф.и.о.)
Индивидуальный предприниматель _____ (подпись) _____ (ф.и.о.)
Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя _____

* До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 2004 г.

внесений исправлений в книгу покупок за один и тот же налоговый период в строку «Итого» переносятся итоговые данные по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12 из предыдущего дополнительного листа книги покупок.

Затем в графы с 7 по 12 производятся записи по счетам-фактурам, подлежащие аннулированию. А графы с 1 по 6 заполняются аналогично оформлению книги покупок.

В строке «Всего» подводятся итоги по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12. Из показателей по строке «Итого» вычитают показатели подлежащих аннулированию записей по счетам-фактурам. Показатели по строке «Всего» используют для внесения изменений в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость при обнаружении в текущем налоговом периоде ошибок, допущенных в истекшем налоговом периоде.



ПРИМЕР ЗАО «Полиграф» отчитывается по НДС ежемесячно. В июне 2007 года организация обнаружила, что неправомерно приняла к вычету НДС по счету-фактуре, который был выставлен ему продавцом, ООО «Буквица» и датирован 13 марта 2007 года № 153. Чтобы исправить ситуацию, бухгалтер фирмы заполнил дополнительный лист к книге покупок за март 2007 года. Кроме того, подал уточненную декларацию по НДС за этот месяц.

Всего сумма покупок за март 2007 года равна 1 054 920 руб., в том числе сумма, заявленная к вычету, составляет 160 920 руб. В счете-фактуре ООО «Буквица» сумма покупок равна 105 020 руб., а НДС равна 16 020 руб.

Может случиться, что организация или предприниматель обнаружат незарегистрированный счет-фактуру за прошедший налоговый период. В этом случае, возникает вопрос: как же заполнять дополнительный лист книги покупок. Ведь, по сути, аннулировать ничего не нужно. Чиновники предлагают решить проблему так: оформить дополнительный лист книги покупок нужно за тот налоговый период, в котором такой счет-фактура был получен (письма ФНС России № ММ-6-03/896@). Также необходимо будет подать уточненную налоговую декларацию.

Порядок заполнения книги продаж

Обязанность по ведению книги продаж возложена на продавцов товаров (работ, услуг). Форма книги продаж приведена в приложении № 3 постановления Правительства РФ № 914, где и определены порядок и правила ее оформления.

Книге продаж соответствует журнал учета выставленных счетов-фактур. Книга продаж предназначена для регистрации счетов-фактур, а также лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности, составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объектом обложения НДС. Регистрации в книге продаж подлежат также счета-фактуры, выставленные по операциям, не подлежащим налогообложению или освобождаемым от налогообложения.

Книга продаж служит основанием для заполнения налоговой декларации по НДС за соответствующий налоговый период, ведь суммы, указанные в книге продаж, должны соответствовать суммам, отраженным в налоговой декларации.

Записи в книге продаж отражаются в момент возникновения обязательств у налогоплательщика исчислить и уплатить сумму налога на добавленную стоимость в бюджет.

В одном экземпляре в книге продаж регистрируются счета-фактуры, составляемые продавцами на сумму процентов по векселям, товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, штрафных санкций и т.д., счет-фактура на указанные суммы выписывается в одном экземпляре, так как у покупателя отсутствует необходимость в получении счета-фактуры (ведь зачесть НДС с этих сумм он не сможет).

Кроме того, в книге продаж подлежат регистрации счета-фактуры, выписанные получателем финансовой помощи, денежных средств на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению без применения контрольно-кассовой техники, но с выдачей документов строгой отчетности, в случаях, предусмотренных за-

конодательством Российской Федерации, регистрируют в книге продаж вместо счетов-фактур документы строгой отчетности. Правилами ведения книги продаж предусмотрена регистрация суммарных данных документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

При реализации товаров (работ, услуг) в книге продаж регистрируются ленты контрольно-кассовой техники. Если реализуются товары (работы, услуги) населению за наличный расчет, то ленты ККТ служат основанием для исчисления сумм НДС. Если реализуются товары (работы, услуги) за наличный расчет организациям или индивидуальным предпринимателям, то в книге продаж регистрируются и счет-фактура, и чек ККТ, причем НДС дважды не выделяется.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие посреднические операции в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры только на сумму своего вознаграждения. Счета-фактуры, выставляемые покупателям при реализации товаров, в рамках посреднических договоров, в книге продаж не регистрируются. В то же время собственники товара (комитент, принципал), реализующие товары через посредников, регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю. Доверители (принципалы), реализующие товары по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю.

Счета-фактуры по строительно-монтажным работам, выполненным организацией для собственного потребления, составляются в момент определения налоговой базы в соответствии с правилами пункта 10 статьи 167 Налогового кодекса РФ. Эти счета-фактуры следует регистрировать в книге продаж в последний день месяца каждого налогового периода (п. 25 Правил).

При необходимости восстановить сумму НДС по построенному объекту недвижимости (напомним, что ее согласно пункту 6 статьи 171 Налогового кодекса РФ восстанавливают в течение десяти лет ежегодно в размере 1/10) в книге продаж НДС нужно указать в декабре, собрав суммы налога за весь календарный год (п. 16 Правил).

Отметим, что счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки, не регистрируются в книге продаж. Все внесенные изменения и исправления в счетах-фактурах должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Порядок внесения изменений в книгу продаж

Также как и в случае с книгой покупок любые исправления в книгу продаж оформляются на отдельном листе. Формы таких листов приведены соответственно в приложении 5 к Правилам.

В дополнительном листе книги продаж за тот месяц или квартал, когда был выписан счет-фактура с ошибкой, делаются две записи. Сначала аннулируют неправильный счет-фактуру, а следом регистрируют исправленный вариант. Тем более, что также написано и в Составе показателей дополнительного листа книги продаж. Если неправильно подсчитан НДС, нужно будет подать уточненную декларацию. А если сумма налога увеличилась, то заплатить в бюджет недоимку и пени.



ПРИМЕР ЗАО «Полиграф» отгрузило ООО «Компакт» партию на сумму 141 600 руб. (в том числе НДС – 21 600 руб.). Поставщик выписал счет-фактуру за № 54, датированный 11 апреля 2007 года. Согласно условиям договора покупатель может рассчитывать на 15-процентную скидку, если оплатит товар в течение двух месяца с момента отгрузки. Что и было сделано, 23 мая 2007 года. В этом случае ЗАО «Полиграф» должно переделать отгрузочные документы, где указать новую ценную с учетом скидки на товар.

Также в мае надо заполнить дополнительный лист книги продаж за апрель 2007 года.

Добавим, что всего в книге продаж за апрель 2007 года было зарегистрировано счетов-фактур на общую сумму 1 463 200 руб. (в том числе НДС – 223 200 руб.)

Дополнительный лист книги покупок выглядит так:

Дополнительный лист книги продаж № 1

Продавец ЗАО «Полиграф»
Идентификационный номер и код причины постановки на учет налогоплательщика-покупателя 7715232385/771501001
Налоговый период (месяц, квартал), год, в котором зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправления, апрель 2007 года
Дополнительный лист оформлен 23 мая 2007 г.

Дата и номер счета-фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН покупателя	КПП покупателя	Дата оплаты счета- фактуры продавца	Всего продаж, включая НДС	В том числе								продажи, освобождаемые от налога
						продажи, облагаемые налогом по ставке						20 процентов <=> (8) Сумма НДС без НДС		
						18 процентов (5) Сумма НДС продаж без НДС		10 процентов (6) Сумма НДС без НДС		0 процентов				
								Сумма НДС						
Итого			1		(4) 463 200	(5a) 1 240 000	(5б) 223 200	(6a) 	(6б) 	(7) 	(8a) 	(8б) 	(9) 	
11.04.2007 г. № 54	ООО «Компакт»	7707116458	770701001	23.05.2007	141600	120 000	21 600	-	-	-	-	-	-	
23.05.2007 г. № 69	ООО «Компакт»	7707116458	770701001	23.05.2007	120 360	102 000	18 360							
ВСЕГО					1 441 960	1 222 000	219 960							

Главный бухгалтер Орлова В.С. Орлова
(подпись) (ф.и.о.)
Индивидуальный предприниматель _____ (подпись) (ф.и.о.)
Реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя _____

* До завершения расчетов по товарам (работам, услугам), отгруженным (выполненным, оказанным) до 1 января 2004 г.

Порядок регистрации счетов-фактур в различных ситуациях

Покупка основных средств

Счета-фактуры по приобретенным основным средствам и нематериальным активам подлежат регистрации в книге покупок после принятия на учет основных средств и нематериальных активов (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: «входной» НДС по основным средствам, которые требуют монтажа, принимается к вычету в тот момент, когда их отражают на счете 07. То есть в этот момент счет-фактуру можно зарегистрировать в книге покупок.

Что касается, «входного» НДС по основным средствам, не требующим монтажа, то по-прежнему не совсем ясно, можно ли принять к вычету налог, если объект учтен на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»? Да, можно. Ведь то же оборудование к установке при передаче в монтаж переводится со счета 07 на счет 08. А НДС по такому оборудованию к моменту его перевода на счет 08 уже принят к вычету. Поэтому логично предположить, что при постановке на счет 08 вычет НДС возможен. Если же налоговики будут упорствовать, всегда можно обратиться в суд. Как показывает арбитражная практика, в данном вопросе судьи на стороне налогоплательщиков (см., например, постановление ФАС Уральского округа 17 февраля 2005 г. по делу № Ф09-317/05-АК).

Составление счетов-фактур налоговыми агентами

На налогового агента возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (п. 1 ст. 24 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами по НДС в следующих случаях:

- при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (налоговым агентом признается покупатель указанных товаров (работ, услуг));
- при аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества (налоговым агентом признается арендатор указанного имущества);
- при реализации конфискованного имущества, бесхозных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству (налоговым агентом признается лицо, уполномоченное осуществлять реализацию указанного имущества);
- при реализации на территории РФ товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (при осуществлении предпринимательской деятельности с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами).

Рассмотрим каждый из вышеперечисленных случаев подробно.

1. Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранного лица

В соответствии с пунктом 1 статьи 161 Налогового кодекса РФ при продаже товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС. То есть организация или предприниматель, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранного юридического лица, не имеющего постоянного представительства, обязаны рассчитать и перечислить в бюджет суммы НДС.

При этом налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные главой 21 Налогового кодекса РФ. Таким образом, организации и предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.1, 26.2 и 26.3 Налогового кодекса РФ или получившие освобождение от обязанности по исчислению и уплате НДС в силу статьи 145 Налогового кодекса РФ, выполняют точно такие же функции налогового агента, как и остальные.

Налоговый агент должен определять налоговую базу отдельно при совершении каждой операции по приобретению товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации с учетом настоящей главы. Сумму налога необходимо удерживать из доходов, выплачиваемых иностранному юридическому лицу. Налог рассчитывается по ставкам, определенным как процентное отношение соответствующей налоговой ставки, установленной пунктами 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ (10 или 18%), к налоговой базе, принятой за 100 процентов и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу иностранных юридических лиц, не состоящих на налоговом учете в РФ, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога (п. 4 ст. 174 Налогового кодекса РФ).

Отметим, что налоговый агент не вправе уплатить сумму налога за счет собственных средств.

В том случае, если расчеты между налоговым агентом и иностранной организацией осуществляются в иностранной валюте, то налоговая база определяется путем пересчета расходов налогового агента в иностранной валюте в рубли по курсу Банка России на дату перечисления денежных средств. Такой порядок расчета налога не зависит от того, признаются или нет плательщиками НДС организация или предприниматель.

Если организация одновременно является и налоговым агентом, и плательщиком НДС, то она имеет право предъявить к вычету те суммы НДС, которые она как налоговый агент удержала из доходов иностранного продавца (из суммы арендной платы) и уплатила в бюджет. В том случае, если налоговый агент авансом перечисляет средства на приобретение ценностей, то к вычету удержанная и уплаченная в бюджет сумма налога на добавленную стоимость будет принята только после получения материальных ценностей (работ, услуг), используемых в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость, или предназначенных для дальнейшей перепродажи. Если же расчеты производятся уже после того, как товары получены, то налоговый агент, перечисливший НДС в бюджет в этом же периоде, вправе предъявить его к вычету (письмо Минфина России от 15 июля 2004 г. № 03-04-08/43).

Налоговый кодекс РФ не обязывает налогового агента выписывать счета-фактуры и регистрировать их в книгах покупок и продаж. Однако, во-первых, нельзя не принимать во внимание тот факт, что эти книги являются основанием для заполнения декларации по НДС, а также для применения налоговых вычетов. Во-вторых, обязанность регистрировать выписанные счета-фактуры в книге продаж «при исполнении обязанностей налоговых агентов» не так давно закреплена в пункте 16 Правил.

Счет-фактуру нужно составлять в двух экземплярах на полную сумму выручки, подлежащей перечислению иностранному лицу, с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка «Уплата за иностранное лицо».

Второй экземпляр составленного счета-фактуры хранится у налогового агента как у поставщика в журнале учета выставленных счетов-фактур (как основание для начисления НДС) и подлежит регистрации в книге продаж с пометкой «Уплата налога налоговым агентом» в момент фактического перечисления средств иностранному поставщику.

Первый экземпляр счета-фактуры хранится у налогового агента как у покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур и является основанием для применения налоговых вычетов в порядке, установленном налоговым законодательством (он регистрируется в книге покупок в том периоде, когда вы получаете право на вычет НДС).

Рассмотрим вышеописанный порядок на примере.



ПРИМЕР Иностранная компания «Gerr» (Великобритания), не состоящая на учете в налоговых органах РФ, оказала юридические услуги российской фирме ООО «Альфа» на сумму 200 000 руб. Российская компания перечислила иностранной организации 169 492 руб., а сумму 30 508 руб. одновременно уплатила в бюджет в качестве НДС. Счет-фактура, выглядит так:

**Счет-фактура № 234
от 2 февраля 2007 г.**

Продавец компания «Gerr» (2)
 Адрес UK London Kamer st. 123 (2a)
 ИНН/КПП продавца (2б)
 Грузоотправитель и его адрес (3)
 Грузополучатель и его адрес (4)
 К платежно-расчетному документу № от (5)
 Покупатель ООО «Альфа» (6)
 Адрес 113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40 (6a)
 ИНН/КПП покупателя 7719372584/771901001 (6б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Юридические услуги	—	—	200 000	200 000	—	18/118	30 508	200 000	—	—
Всего к оплате							30 508	200 000		

Руководитель организации

Петров

Петров В.А.

Главный бухгалтер

Калиниченко

Калиниченко С.А.

2. Аренда государственного и муниципального имущества

В пункте 3 статьи 161 Налогового кодекса РФ установлено, что при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговый агент обязан исчислить и заплатить в бюджет сумму НДС. При этом налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС. Сумма налога, подлежащая исчислению и уплате в бюджет, определяется как и в предыдущем случае.

Налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. В то же время обращаем ваше внимание, что сам факт аренды государственного или муниципального имущества еще не означает, что налогоплательщик признается налоговым агентом. Из смысла пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса РФ следует, что налогоплательщик будет налоговым агентом лишь в том случае, если федеральное имущество, имущество субъектов РФ и муниципальное имущество предоставляется ему в аренду непосредственно органами государственной власти и управления, местного самоуправления или уполномоченными ими на то лицами. Например, если арендодателем будет комитет по управлению имуществом, департамент недвижимости и т.д.

Кроме того, организация может также признаваться налоговым агентом по НДС в случае, если заключается трехсторонний договор аренды между арендодателем, балансодержателем и органами государственной власти (местного самоуправления).

В том случае, если государственное имущество сдается по договорам субаренды или аренды, заключенным непосредственно самим балансодержателем, в чьем оперативном ведении и управлении находится государственное имущество (без участия органов государственной власти и местного самоуправления), то обязанности исчислять и уплачивать в бюджет НДС в качестве налогового агента у налогоплательщика не возникает (письма ФНС России от 14 февраля 2005 г. № 03-1-03/208/13 и от 2 мая 2005 г. № 03-1-03/926/11).

Несмотря на отсутствие требования составлять счет-фактуру при аренде государственного имущества, это стоит сделать. Хотя бы во избежание ненужных споров с представителями налоговых органов.

Счет-фактура должен быть зарегистрирован в книге продаж, а затем в книге покупок. При этом в нем должна быть сделана отметка «Аренда государственного (муниципального) имущества». Логичнее, как и в ранее рассмотренном случае с налоговым агентом по приобретению имущества у иностранного юридического лица, выписывать счет-фактуру в двух экземплярах. Один из них будет зарегистрирован в журнале счетов-фактур выданных и книге продаж, а второй будет храниться в журнале регистрации счетов-фактур полученных и книге покупок по мере принятия расходов.

Отметим, что Конституционный суд РФ в Определении от 2 октября 2003 г. № 384-О указал, что при аренде государственного и муниципального имущества вычеты могут предоставляться на основании документов, подтверждающих уплату налога. Но, на наш взгляд, организации не составят труда выставить счет-фактуру. Тем более что на его основании производятся записи в книгу покупок и книгу продаж, которые, в свою очередь, служат своего рода регистрами по НДС.

Порядок заполнения счета-фактуры лицами, арендующими федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации или муниципальное имущество у органов государственной власти и управления и органов местного самоуправления, аналогичен приведенному выше.

Составление счета-фактуры комиссионером (поверенным, агентом)

В соответствии с пунктом 1 статьи 156 Налогового кодекса РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора комиссии определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из посреднических договоров.

Таким образом, комиссионер не включает в налогооблагаемый оборот по НДС сумму полученных от покупателя денежных средств, подлежащих перечислению комитенту. Ответственность за перечисление НДС в бюджет с денежных средств, поступивших от покупателя, возлагается на комитента.

Согласно статье 999 части второй Гражданского кодекса РФ по исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Однако в Гражданского кодекса РФ не установлено специальных требований к форме и срокам представления отчета комиссионера, поэтому стороны договора могут их согласовать на свое усмотрение (ст. 421 Гражданского кодекса РФ). Для того чтобы комитент мог своевременно исполнить свои обязательства перед бюджетом по НДС, комиссионеру необходимо представлять отчет не реже чем 1 раз в месяц. В данном случае лучше всего воспользоваться нормой статьи 316 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой комитент обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

При исполнении договоров поручения, комиссии или агентского договора, выставив счета-фактуры, необходимо учитывать, что посредник (комиссионер, поверенный, агент) действует во взаимоотношениях с третьим лицом от своего имени или от имени доверителя, принципала. В этой связи при предъявлении счетов-фактур следует принимать во внимание общий порядок их оформления.

При реализации товаров (работ, услуг) по договору поручения счет-фактура от имени доверителя выставляется на имя покупателя.

При реализации посредником, выступающим от своего имени, товаров (работ, услуг) комитента, принципала счет-фактура выставляется посредником в двух экземплярах от своего имени. Один экземпляр передается покупателю, второй – подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур без регистрации его в книге продаж. Комитент (принципал) в свою очередь выставляет счет-фактуру на имя посредника. В книге покупок посредника этот счет-фактура не регистрируется.

Показатели счета-фактуры, выставленного посредником покупателю, отражаются в счете-фактуре, выставленном комитентом (принципалом) посреднику и регистрируемом в книге продаж у комитента (принципала).

Посредник выставляет доверителю, комитенту, принципалу отдельный счет-фактуру на сумму своего вознаграждения по договору поручения, комиссии, агентскому договору. Этот счет-фактура регистрируется в установленном порядке у поверенного, комиссионера, агента в книге продаж, а у доверителя, комитента, принципала – в книге покупок.

При приобретении товаров (работ, услуг) через поверенного (агента) основанием у доверителя (принципала) для вычета налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) является счет-фактура, выставляемый продавцом на имя доверителя (принципала). Если счет-фактура выставлен продавцом на имя комиссионера (агента), то основанием у комитента (принципала) для принятия НДС к вычету является счет-фактура, полученный от посредника. Счет-фактура выставляется посредником комитенту, принципалу с отражением показателей из счета-фактуры, выставленного продавцом посреднику. Оба счета-фактуры у посредника в книге покупок и книге продаж не регистрируются.

Составление счета-фактуры при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса

При продаже предприятия в целом как имущественного комплекса возникает объект налогообложения НДС. Поскольку право собственности на предприятие переходит от продавца к покупателю только в момент государственной регистрации права собственности на предприятие, то соответственно обязанность исчислить и заплатить НДС у продавца возникнет в том отчетном (налоговом) периоде, когда будет произведена государственная регистрация.

В соответствии с пунктом 4 статьи 158 Налогового кодекса РФ продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе «Всего с НДС» цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

Согласно пункту 2 статьи 158 Налогового кодекса РФ в случае, если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества.

$$K = Ц / Сб,$$

где К – поправочный коэффициент;

Ц – цена реализации предприятия;

Сб – балансовая стоимость имущества.

В случае, если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент. Он рассчитывается как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется.

В этом случае поправочный коэффициент будет рассчитан следующим образом:

$$K = (Ц - Дз) / (Сб - Дз),$$

где Ц – цена реализации предприятия;

Дз – дебиторская задолженность;

Сб – балансовая стоимость имущества.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах «Ставка НДС» и «Сумма НДС» указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25% и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25% процентная доля налоговой базы.

Выставленный продавцом счет-фактура подлежит регистрации в журнале учета счетов-фактур выданных и в книге продаж в зависимости от принятой учетной политики.

Покупатель не может учесть приобретенное предприятие как единый объект, поскольку в его состав включается не только разнородное имущество, но и имущественные права. Поэтому учет этого предприятия как объекта недвижимости организацией-покупателем невозможен. Каждый актив, приобретаемый в составе единого имущественного комплекса — предприятия, покупатель должен учесть в своем балансе строго в соответствии с его принадлежностью и классификацией (основные средства, нематериальные активы, запасы и т.д.).

На величину приобретенной с предприятием дебиторской задолженности и взятых на себя обязательств по погашению кредиторской задолженности увеличиваются соответствующие балансовые показатели организации-покупателя. Оприходование приобретенных в составе имущественного комплекса ценностей и имущественных прав производится по стоимости их оценки, отраженной в передаточном акте, а также с учетом сопутствующих расходов, увеличивающих себестоимость их приобретения.



ПРИМЕР На балансе ООО «Альфа» числится имущество на сумму 1 000 000 руб., в том числе:

- основные средства остаточной стоимостью 300 000 руб.;
- продукция, облагаемая НДС по ставке 18%, стоимостью 500 000 руб.;
- товары, облагаемые НДС по ставке 10%, стоимостью 100 000 руб.;
- ценные бумаги стоимостью 40 000 руб.;
- дебиторская задолженность на сумму 60 000 руб.

Предприятие было продано за 1 200 000 руб. Ценные бумаги, которые находятся на балансе предприятия, не переоценивались.

Поправочный коэффициент в этом случае рассчитывается без учета стоимости дебиторской задолженности и ценных бумаг.

$(1\,200\,000 \text{ руб.} - 40\,000 \text{ руб.} - 60\,000 \text{ руб.}) / (1\,000\,000 \text{ руб.} - 40\,000 \text{ руб.} - 60\,000 \text{ руб.}) = 1,2222$.

Сумма НДС, которую необходимо исчислить при продаже каждого вида имущества:

- по основным средствам — 55 815 руб. $(300\,000 \text{ руб.} \times 1,2222 \times 15,25\%)$;
- по продукции, облагаемой НДС по ставке 18% — 93 193 руб. $(500\,000 \text{ руб.} \times 1,2222 \times 15,25\%)$;
- по товарам, облагаемым НДС по ставке 10% — 11 090 руб. $(100\,000 \text{ руб.} \times 1,2222 \times 9,09\%)$;
- по ценным бумагам НДС не начисляется;
- по дебиторской задолженности (поправочный коэффициент не применяется) — 9 150 руб. $(60\,000 \text{ руб.} \times 15,25\%)$.

Общая сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составляет 169 268 руб. $(55\,815 + 93\,193 + 11\,110 + 9\,150)$.

При реализации имущественного комплекса ООО «Альфа» составляет сводный счет-фактуру. В нем нужно указать цену каждого вида имущества с учетом поправочного коэффициента и соответствующую сумму налога. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

Счет-фактура № 15
от 3 февраля 2007 г.

Продавец ООО «Альфа» (2)
 Адрес 113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40 (2а)
 ИНН/КПП продавца 7719372584/771901001 (2б)
 Грузоотправитель и его адрес он же (3)
 Грузополучатель и его адрес ООО «Бета» 118225, г. Москва,
 ул. Земляной вал, 54 (4)
 К платежно-расчетному документу № (5)
 Покупатель ООО «Бета» (6)
 Адрес 118225, г. Москва, ул. Земляной вал, 54 (6а)
 ИНН/КПП покупателя 7713001535/771301001 (6б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Основные средства	—	—	—	—	—	15,25	55 815	366 664	—	—
Продукция, облагаемая по ставке 18%	—	—	—	—	—	15,25	93 193	611 114	—	—
Товары, облагаемые по ставке 10%	—	—	—	—	—	9,09	11 110	122 222	—	—
Ценные бумаги	—	—	—	—	—	—	без НДС	40 000	—	—
Дебиторская задолженность	—	—	—	—	—	15,25	9 150	60 000	—	—
Всего к оплате							169 268	1 200 000		

Руководитель организации

Петров

Петров В.А.

Главный бухгалтер

Калиниченко

Калиниченко С.А.

*Составление счетов-фактур при получении оплаты,
частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)*

Согласно пункту 1 статьи 154 Налогового кодекса РФ при получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. Единственное исключение сделано лишь для авансов, полученных в счет предстоящих поставок товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. Согласно пункту 13 статьи 167 Налогового кодекса РФ претендовать на право не исчислять НДС с авансов могут лишь те экспортеры, которые производят товары, перечисленные в перечнях, утверждаемых постановлением Правительства РФ от 21 августа 2001 г. № 602 и от 16 июля 2003 г. № 432.

В соответствии с пунктом 18 Правил продавец при получении денежных средств в виде оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав составляет счет-фактуру, который регистрирует в книге продаж.

Счет-фактура на аванс выписывается в одном экземпляре и подлежит регистрации у продавца в журнале регистрации счетов-фактур выданных и книге продаж. Покупателю, перечислившему аванс, такой счет-фактура не передается. При этом обратите внимание, что получатель аванса в обязательном порядке должен заполнить графу «К расчетно-платежному документу», указав дату и номер платежного поручения или иного документа, подтверждающего поступление денежных средств.

При этом сумма НДС должна определяться расчетным методом. А налоговая ставка в этом случае будет равна процентному отношению налоговой ставки 10 или 18% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

На основании пункта 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ при получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) сумма налога на добавленную стоимость определяется расчетным методом. Поэтому при составлении счета-фактуры по полученным авансам данная сумма налога отражается в графе 9 «Стоимость товаров (работ, услуг), всего с учетом налога», а графа 5 «Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога» не заполняется.

При отгрузке товаров (работ, услуг) продавец в соответствии с требованиями статьи 168 Налогового кодекса РФ выставляет в двух экземплярах счет-фактуру, один из которых передает покупателю, а второй регистрирует в журнале учета счетов-фактур выданных. Одновременно ранее выставленный счет-фактуру на аванс необходимо зарегистрировать в книге покупок.



ПРИМЕР ООО «Альфа» 2 февраля 2007 года заключило с ООО «Бета» договор поставки товара стоимостью 118 000 руб., в том числе НДС – 18 000 руб. Договором предусмотрена предварительная оплата продукции в размере 100%. Аванс поступил на счет ООО «Альфа» 5 февраля. Товар отгружен 15 февраля. Налоговый период для ООО «Альфа» – календарный месяц.

В бухгалтерском учете ООО «Альфа» будут сформированы следующие проводки:

5 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62, субсчет «Авансы полученные»

– 118 000 руб. – отражено поступление аванса от ООО «Бета»;

ДЕБЕТ 62, субсчет «Авансы полученные» КРЕДИТ 68, субсчет «НДС»

– 18 000 руб. (118 000 руб. $\times$ 18/118) – отражено начисление НДС с суммы полученного аванса.

15 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1

– 118 000 руб. – отражена выручка от реализации товара;

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68, субсчет «НДС»

– 18 000 руб. – отражено начисление НДС с реализованного товара;

ДЕБЕТ 62, субсчет «Авансы полученные» КРЕДИТ 62

– 118 000 руб. – отражен зачет полученного аванса;

ДЕБЕТ 68, субсчет «НДС» КРЕДИТ 62, субсчет «Авансы полученные»

– 18 000 руб. – отражено принятие к вычету НДС с полученного аванса.

При получении аванса в счет предстоящей поставки ООО «Альфа» оформит счет-фактуру следующим образом.

Счет-фактура № 35
от 5 февраля 2007 г.

Продавец ООО «Альфа» (2)
 Адрес 113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40 (2а)
 ИНН/КПП продавца 7719372584/771901001 (2б)
 Грузоотправитель и его адрес он же (3)
 Грузополучатель и его адрес ООО «Бета» 118225,
 г. Москва, ул. Земляной вал, 54 (4)
 К платежно-расчетному документу № 27 от 05.02.2005 (5)
 Покупатель ООО «Бета» (6)
 Адрес 118225, г. Москва, ул. Земляной вал, 54 (6а)
 ИНН/КПП покупателя 7713001535/771301001 (6б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Аванс в счет предстоящей поставки товаров по договору от 02.02.2005 г.	—	—	—	—	—	18/118	18 000	118 000	—	—
Всего к оплате							18 000	118 000		

Руководитель организации

Петров

Петров В.А.

Главный бухгалтер

Калиниченко

Калиниченко С.А.

Составление счетов-фактур организациями, освобожденными от уплаты НДС

В соответствии с пунктом 5 статьи 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса РФ от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщиков по статье 145 Налогового кодекса РФ или освобожденные от уплаты НДС по статье 149 Налогового кодекса РФ, обязаны при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) выставлять счет-фактуру покупателю.

В отличие от организаций и индивидуальных предпринимателей, освобожденных от уплаты НДС по статье 145 или пользующимися льготами по статье 149 Налогового кодекса РФ, спецрежимники своим покупателям счета-фактуры не выставляют, так как данного требования не содержит Налоговый кодекс РФ.

В соответствии с пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;

2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Составление счетов-фактур организациями,

выполняющими строительно-монтажные работы для собственного потребления

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налогоплательщик, производящий застройку, обязан уплатить НДС со стоимости выполненных работ. Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации (п. 2 ст. 159 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с пунктом 10 статьи 167 Налогового кодекса РФ налогооблагаемая база определяется на последний день месяца каждого налогового периода. Именно на эту дату налогоплательщик должен будет составить счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж (п. 25 Постановления Правительства РФ № 914).

Счет-фактуру необходимо выписать в двух экземплярах. Один из них будет храниться в журнале учета счетов-фактур выданных, а второй нужно будет подшить в журнал учета счетов-фактур полученных.



ПРИМЕР ООО «Альфа» построило собственными силами склад. Строительство было завершено в феврале (подписан акт приема законченного строительством объекта – форма КС-11 и акт приема законченного строительством объекта приемочной комиссией – форма КС-14). Величина расходов на строительство составила 3 000 000 руб., из них:

- материальные затраты – 1 800 000 руб., в том числе НДС – 274 576 руб. (материалы оплачены полностью);
- расходы на оплату труда рабочих, участвующих в процессе строительства, а также суммы единого социального налога, начисленного на оплату труда, – 1 000 000 руб.;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, использованным при строительстве объекта, – 200 000 руб.

Счет-фактура будет оформлен следующим образом.

Счет-фактура № 35 от 5 февраля 2007 г.

Продавец ООО «Альфа»	(2)
Адрес 113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40	(2а)
ИНН/КПП продавца 7719372584/771901001	(2б)
Грузоотправитель и его адрес он же	(3)
Грузополучатель и его адрес он же	(4)
К платежно-расчетному документу №	(5)
Покупатель ООО «Альфа»	(6)
Адрес 113280, г. Москва, ул. Сухонская, д. 40	(6а)
ИНН/КПП покупателя 7719372584/771901001	(6б)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Строительно-монтажные работы для собственного потребления (склад)	490 576	3 216 000	–	2 725 424	–	18%	490 576	3 216 000	–	–
Всего к оплате							490 576	3 216 000		

Руководитель организации

Петров

Петров В.А.

Главный бухгалтер

Калиниченко

Калиниченко С.А.

Если ведется торговля за наличный расчет

Согласно Федеральному закону 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели обязаны использовать ККТ, если продают товары, выполняют работы, оказывают услуги за наличные или с использованием платежных карт. Причем закон не делает различий, кому продаются товары – физическим лицам, ПБО-ЮЛ или компаниям.

В пункте 16 Правил написано: счета-фактуры, выданные продавцами при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), передаче имущественных прав организациям и индивидуальным предпринимателям за наличный расчет, подлежат регистрации в книге продаж. При этом показания контрольных лент контрольно-кассовой техники регистрируются в книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

Хотя если организации и индивидуальные предприниматели продают товары, оказывают услуги или выполняют работы населению за наличный расчет, обязанности по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы (п.7 ст.168 Налогового кодекса РФ).

В то же время одним из обязательных условий применения вычетов по НДС является наличие у покупателя надлежащим образом оформленного счета-фактуры (п. 3 ст.168 Налогового кодекса РФ). Поэтому от того, кто покупает товар, и будет зависеть, должен ли будет продавец оформить счет-фактуру или ограничиться только выдачей покупателю кассового чека.

1. Товары (работы, услуги) продаются населению

По общему правилу любая хозяйственная операция должна быть оформлена первичными документами. При продаже товара за наличные населению налогоплательщик выдает кассовый чек, который и должен быть передан покупателю.

При расчетах с применением ККТ допускается составление сводного первичного учетного документа не реже одного раза в день. На основании этого допущения при расчетах с населением следует приходить кассовую выручку в главную кассу предприятия один раз в день с оформлением одного приходного ордера на основании Z-отчета в соответствии с контрольно-кассовыми лентами, которые, в свою очередь, служат документом, подлежащим регистрации в книге продаж. Данная реализация является обезличенной и признается объектом обложения НДС и налогом с продаж в полном объеме для всех лиц, являющихся плательщиками этих налогов.

Помимо всего прочего, Z-отчет необходимо зарегистрировать в книге продаж. Обратите внимание, что регистрировать ленты контрольно-кассовой техники в журнале регистрации счетов-фактур выданных не нужно. В книге продаж итоговые показатели за день должны быть распределены по соответствующим налоговым ставкам.

В том случае, если налогоплательщик реализует одновременно закупленные собственные товары и товары, полученные по договору комиссии (агентскому договору), то действуют несколько иные правила. Как мы уже говорили выше, полученные денежные средства за реализованный товар, не принадлежащий организации на праве собственности, не являются объектом исчисления налога на добавленную стоимость, поэтому с них организация не должна исчислять и уплачивать налог. Следовательно, в этой ситуации организация должна будет зарегистрировать в книге продаж сумму по Z-отчету лишь в части, приходящейся на собственный товар (работы, услуги). В этом случае налогоплательщику лучше всего вести отдельный учет поступлений наличной выручки. Этого можно достичь путем отдельного учета наличности по секциям. Современная ККТ позволяет пробивать кассовые чеки по секциям. А подтверждение того, что сумма по Z-отчету регистрируется не полностью, — это отчет комиссионера.

2. Товары (работы, услуги) реализуются юридическим лицам

При продаже товаров (работ, услуг) юридическим лицам за наличный расчет организации и индивидуальные предприниматели обязаны применять ККТ. Но, в отличие от продажи товаров населению, продажа товаров, выполнение работ или оказание услуг юридическим лицам не являются обезличенной реализацией и сопровождаются выписыванием накладной или акта, а в подтверждение поступления расчетов продавец помимо кассового чека должен выдать покупателю квитанцию к приходному кассовому ордеру. Для того чтобы покупатель мог принять уплаченный продавцу НДС к вычету, у него должен быть надлежащим образом оформленный счет-фактура. Поэтому обязанность продавца при продаже товара юридическому лицу или предпринимателю не может ограничиваться только выдачей кассового чека, как того требует пункт 7 статьи 168 Налогового кодекса РФ. Заметим, что положения указанного пункта распространяются на продажу населению. Поэтому в соответствии с пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса РФ продавец обязан выставить покупателю, юридическому лицу счет-фактуру. В этом случае в книге продаж регистрируется счет-фактура, а не контрольно-кассовая лента.

Налоговики предъявляют к покупкам за наличный расчет, по которым организация собирается применить налоговый вычет, еще ряд дополнительных требований. Скажем, требуют в графе «К платежно-расчетному документу» в счете-фактуре обязательно указывать реквизиты кассового чека (письмо УМНС по г. Москве от 12 мая 2004 г. № 24-11/31529). Однако, как мы уже говорили, их требования в данном случае абсурдны.

9.2.10. Налоговые вычеты

Налоговые вычеты — это уменьшение НДС, начисленного к уплате в бюджет, на величину «входного» налога.

Чтобы принять НДС, предъявленный поставщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав к вычету нужно выполнить три условия:

1. Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС.
2. Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету).
3. Есть правильно оформленный счет-фактура поставщика.

Если все эти условия выполнены, то организация или предприниматель вправе принять НДС к вычету. Проще говоря, уменьшить на его сумму налог с реализации.

Добавим, что до недавнего момента, прежде чем принять НДС к вычету, его нужно было заплатить в бюджет.

Есть случаи, когда для того, чтобы принять НДС к вычету, оплата налога поставщику все же обязательна. Это условие действует, когда:

- речь идет о ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- покупатель выступает налоговым агентом;
- товар возвращают продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу;
- имеет место отказ от купленных товаров или выполненных работ;

- возвращают оплату, частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора;
- в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) используют собственное имущество (в том числе векселя третьего лица);
- выполняют строительно-монтажные работы для собственного потребления;
- речь идет об уплате сумм налога по командировкам и представительским расходам, а также правопреемником реорганизованной организации.

В этом случае покупателю необходимо регистрировать полученные счета-фактуры в книге покупок по мере принятия на учет приобретаемых товаров (работ, услуг) после фактической оплаты сумм НДС продавцу.

Добавим, что законодательство о налогах и сборах не ставит в зависимость применение налоговых вычетов от наличия или отсутствия реализации товаров (работ, услуг) в этом налоговом периоде. К такому выводу не раз приходили и суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Волго-Вятского округа от 5 декабря 2006 г. № А79-6345/2006.

Вычет НДС по основным средствам

НДС по основным средствам принимается к вычету в общем порядке. Напомним: что раньше с вычетом были проблемы, если основное средство оплачивалось в рассрочку. Налоговики настаивали, что фирма вправе была принять к вычету «входной» НДС только после полной оплаты имущества. Теперь такой проблемы нет. Ведь, налог можно принять к вычету, не перечисляя поставщикам.



ПРИМЕР Организация купила за 590 000 руб. (в том числе НДС – 90 000 руб.) и приняла к учету в январе 2007 года основное средство. Задолженность перед поставщиком погашается в рассрочку: 295 000 руб. перечислено ему в феврале 2007 года, и такая же сумма уплачена в марте 2007 года.

На счетах бухгалтерского учета покупателя сделаны следующие проводки:

В январе 2007 года:

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60

– 500 000 руб. (590 000 – 90 000) – оприходовано основное средство;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60

– 90 000 руб. – отражен НДС;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 500 000 руб. – введено в эксплуатацию основное средство;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 90 000 руб. – принят к вычету НДС.

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 295 000 руб. – оплачено частично основное средство.

В марте 2007 года:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51

– 295 000 руб. – оплачено частично основное средство.

В 2007 году сохранялась проблема с вычетом НДС по основным средствам, которые еще не учтены на счете 01 «Основные средства», а числятся на счете 07 «Оборудование к установке» или 08 «Вложения во внеоборотные активы». Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации основных средств, в том числе оборудования к установке, и (или) нематериальных активов, указанных в пунктах 2 и 4 статьи 171 Налогового кодекса, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, в том числе оборудования к установке, и (или) нематериальных активов. То есть кодекс разрешает в аналогичном порядке принимать к вычету НДС по оборудованию, учтенному на счете 07. Однако по-прежнему остается неразрешимой проблема с объектами, которые числятся на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По нашему мнению вычет возможен и в том случае, когда основное средство учтено на счете 08. Ведь в этот момент оно уже принято к учету, чего и требует пункт 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ. К такому же выводу неоднократно приходили арбитражные суды. Однако у налоговых органов на этот счет может быть иная точка зрения.

Бартер, взаимозачет, расчет ценными бумагами

Согласно пункту 4 статьи 168 Налогового кодекса при товарообмене, взаимозачете и расчетах ценными бумагами покупатель товаров, работ, услуг или имущественных прав обязан заплатить предъявленную ему сумму НДС, перечислив ее платежным поручением с расчетного счета.

Казалось бы все ясно. Но тут есть несколько «но».

Первое. В налоговом законодательстве под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (кроме имущественных прав), относящиеся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Так сказано в статье 38 Налогового кодекса РФ.

Гражданское законодательство причисляет к имуществу и денежные средства. Конечно, пункт 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ традиционно применяется в случае товарообменных (бартерных) сделок и при зачете взаимных требований. Но все же существует опасность того, что налоговые органы распространяют требование пункта 2 статьи 172 и на те случаи, когда за покупки рассчитываются деньгами, и будут по-прежнему требовать для вычета уплаты НДС поставщикам и подрядчикам. Однако, справедливости ради, отметим, что опасность такого прочтения пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ невелика.

Второе. Непонятно, какую сумму принимать к вычету. Казалось бы, ответ очевиден: ту сумму НДС, которая перечислена поставщику. Противоречие вносит пункт 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Там сказано, буквально следующее: «При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества... переданного в счет их оплаты». Получается, что к зачету можно лишь взять ту сумму НДС, что соответствует балансовой стоимости переданных контрагенту товаров (работ, услуг). В своих устных разъяснениях чиновники Минфина России спешат успокоить: вычет должен равняться сумме НДС, перечисленной поставщику.

Добавим, что законодатели не определили срока для перечисления НДС деньгами при неденежных расчетах и не установили ответственности за его неперечисление. Однако понятно, что пока деньги не будут перечислены, инспекторы права на вычет не признают. Ведь в пункте 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ четко сказано, что к вычету принимается фактически уплаченный налог.

Третье. Когда мы говорим о бартере, следует помнить, что пункт 4 статьи 168 Налогового кодекса РФ распространяется только на товарообмен. Если же товары меняют на работы либо на услуги или имущественные права, то возникает вопрос: нужно ли в этом случае платить НДС «живыми» деньгами? Ответа на этот вопрос кодекс не дает. Налоговики уверены: перечислять налог надо при любом бартере. Однако приобретение в обмен на товар, скажем, услуг вряд ли можно назвать товарообменом. И уж тем более нет никаких оснований требовать перечислять поставщику отдельной платежкой сумму НДС, когда в обмене товар вообще не участвует. Например, при обмене работами, работ на услуги или услуг на имущественные права.

Теперь несколько слов о взаимозачете. По идее, при взаимозачете такое условие как перечисление налога поставщику на вычет влиять вообще не должно. Дело в том, что, проводя взаимозачеты компании, по сути, обмени-

ваются вовсе не имуществом, а имущественными правами. Поэтому принять к вычету НДС в данном случае можно в общем порядке: сразу после того, как покупка оприходована, от поставщика получен счет-фактура, а сами товары (работы, услуги) используются в деятельности, облагаемой НДС. Более того, отгружая товар, организация может даже не подозревать о том, что в будущем будет проводить по этой операции зачет. А значит, нет и оснований откладывать вычет до того момента, как налог будет заплачен деньгами.

Однако чиновники придерживаются иной позиции. Они считают, что положения пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса РФ применимы и для взаимозачетов. То есть НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), задолженность за которые погашен путем зачета, можно принять к вычету не раньше, чем налог будет фактически оплачен поставщику деньгами с расчетного счета.

Подтверждает это и форма декларации по НДС. Она утверждена приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н. Если посмотреть на расшифровки строки 240 раздела 3 то мы увидим, что взаимозачеты поименованы среди операций, вычет по которым возможен только после уплаты налога. Бланк уже зарегистрирован в Минюсте 30 ноября 2006 г. № 8544. И чиновники главного финансового ведомства в один голос утверждают, что раз эта форма прошла регистрацию, то значит, что она соответствует действующему налоговому законодательству. Что ж если вы не хотите спорить с чиновниками, то нужно следовать их разъяснениям.

Правда тут есть одна проблема. Организация не всегда знает наперед, как контрагент будет с ней рассчитываться: деньгами или при помощи зачета. То есть к моменту проведения зачета или передаче поставщику в оплату его товаров векселя, НДС по ним давно уже будет принят к вычету. Поэтому налоговики, скорей всего, потребуют восстановить НДС и принять его к вычету только в том периоде, в котором сумма налога будет перечислена поставщику отдельным платежным поручением. Однако случаи, когда организация обязана восстанавливать НДС, четко оговорены в пункте 3 статьи 170 и пункте 6 статьи 171 Налогового кодекса. Более того, перечень таких случаев исчерпывающий. Правоту такого подхода подтвердил ВАС РФ в решении от 23 октября 2006 г. № 10652/06.

И еще: если следовать разъяснениям чиновников, то в периоде оприходования покупки у организации возникнет недоимка по НДС. Ее придется погасить заплатить в бюджет. Штрафов и пеней, возможно, удастся избежать. Ведь согласно пункту 2 статьи 109 Налогового кодекса РФ вины налогоплательщика в данном случае нет: организация не могла ведь предвидеть, что контрагенты расплатятся за товар не деньгами, а векселем или путем зачета. Однако и тут чиновники не правы: никакой недоплаты за период, в котором фирма оприходовала покупку и заявила «входной» НДС по ней к вычету, по сути, не было. На тот момент вычет был правомерным.

Значит лучше отстаивать свои интересы. То есть при заполнении декларации посоветовать следующее: НДС по покупке покажите в общей сумме налоговых вычетов — по строке 220. И даже если потом задолженность за товары (работы, услуги) будет погашена путем зачета, декларацию можно не переделывать.

Импорт товаров

Отметим, что НДС по импортным товарам, как и прежде можно принять к вычету лишь после того, как он будет уплачен.



ПРИМЕР Организация купила партию товаров у иностранной компании за 20 000 евро.

Организация уплатила ввозную пошлину 2000 евро и таможенный сбор за оформление товара — 2000 руб. Кроме того, организация заплатила НДС — 3960 евро $((20\,000\text{ EUR} + 2000\text{ EUR}) \times 18\%)$.

Курс евро, установленный Центральным банком РФ на дату перечисления таможенных платежей, составил 37 руб./EUR.

На счетах бухгалтерского учета покупателя сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по таможенным платежам в валюте»

— 74 000 руб. $(2000\text{ EUR} \times 37\text{ руб./EUR})$ — начислена ввозная пошлина;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по таможенным платежам в рублях»
– 2000 руб. – начислен сбор за таможенное оформление;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по таможенным платежам в валюте»
– 146 520 руб. $(3960 \text{ EUR} \times 37 \text{ руб./EUR})$ – начислена ввозная пошлина;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по таможенным платежам в валюте» КРЕДИТ 52
– 74 000 руб. – уплачена ввозная таможенная пошлина;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по таможенным платежам в рублях» КРЕДИТ 51
– 2000 руб. – уплачен сбор за таможенное оформление;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по таможенным платежам в валюте» КРЕДИТ 52
– 146 520 руб. – уплачен НДС;

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60
– 740 000 руб. $(20\,000 \text{ EUR} \times 37 \text{ руб./EUR})$ – оприходованы товары;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19
– 146 520 руб. – принят к вычету НДС, уплаченный на таможне.

Вычет НДС при покупке товаров (работ, услуг) за наличный расчет у розничных продавцов

Нередко организациям и индивидуальным предпринимателям приходится покупать товары (работы, услуги) через сотрудников за наличные в розничной сети. Возникает вопрос, могут ли в этом случае они получить вычет НДС. Дело в том, что согласно пункту 7 статьи 168 Налогового кодекса РФ при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет организациями розничной торговли непосредственно населению счет-фактура может не выставляться. Вместо него покупателям выдаются кассовые чеки или иные документы установленной формы. Возникает вопрос: можно ли предъявить к вычету НДС без счета-фактуры?

Чиновники в один голос утверждают, что в данном случае ни о каком вычете говорить не приходится (письмо МНС России от 13 мая 2004 г. № 03-1-08/1191/15@). Согласно с чиновниками и некоторые суды. В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 января 2005 г. № А66-7929/2004.

Другие судьи считают, что в описанной ситуации для вычета НДС можно обойтись и без счета-фактуры. Скажем, судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 6 сентября 2005 г. № А19-19681/03-40-41-Ф02-4064/05-С1 указали, что при покупке товаров за наличный расчет для применения вычетов представление счета-фактуры не является обязательным условием.

ФАС Уральского округа в постановлении от 31 октября 2006 г. № Ф09-9756/06-С2 по делу № А60-10109/06 пришел к выводу, что суммы НДС по командировочным расходам, предъявляемые к вычету, могут подтверждаться не только счетами-фактурами, но и иными документами, а выделение в них отдельной строкой НДС не является обязательным. Согласно с коллегами и представители ФАС Московского округа от 11 марта 2004 г., 18 марта 2004 г. № КА-А40/1554-04. Суд пришел к выводу о правомерности применения вычета без счета-фактуры, если товары (работы, услуги) приобретались командированным работником, действующим в качестве физического лица, который не является индивидуальным предпринимателем. Как указал суд, в такой ситуации счет-фактура, в силу положений пункта 7 статьи 168 Налогового кодекса РФ, не оформляется, и требовать его представления в подтверждение вычета неправомерно.

В другом деле представители Фемиды признали, что кассовый чек при реализации товара, выполнении работ, оказании услуг за наличный расчет заменяет счет-фактуру и расчетные документы. То есть счет-фактура в случае приобретения товаров (работ, услуг) в розницу за наличный расчет для подтверждения вычета не нужен (постановление ФАС Московского округа от 7 ноября 2005 г., 31 октября 2005 г. № КА-А41/10594-05).

Аналогичные выводы содержат постановления ФАС Московского округа от 16 июня 2005 г., 14 июня 2005 г. № КА-А41/5111-05, ФАС Уральского округа от 31 октября 2006 г. № Ф09-9756/06-С2 по делу № А60-10109/06.

Возмещение НДС

Если сумма налоговых вычетов превышает сумму НДС к начислению, то налог подлежит возмещению. Такая ситуация может возникнуть, скажем, когда фирмы реализуют продукцию по ставке 0 или 10 процентов, а покупают у поставщиков материалы (работы, услуги) для ее производства по 18 процентов.

Возмещение налога может быть произведено одним из двух способов: путем зачета или возврата в порядке, установленном статьей 176 Налогового кодекса РФ. С 2007 года действует новая редакция указанной статьи. Согласно статье 17 Федерального закона № 137-ФЗ новый порядок возмещения применяется в отношении налоговых деклараций, которые были представлены после 31 декабря 2006 года.

Статья 176 Налогового кодекса гласит, что после того, как организация подала в налоговую инспекцию декларацию, в которой заявило возмещение НДС, проводится камеральная проверка.

Причем в данном случае надо руководствоваться статьей 88 Налогового кодекса РФ. То есть действует тут общий порядок: камеральная проверка декларации не может превышать трех месяцев, считая со дня подачи ее налогоплательщиком. Напомним, что согласно пункту 5 статьи 174 Налогового кодекса РФ организация обязана подать декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором был уплачен налог, заявленный к возмещению.

По окончании проверки в течение семи дней налоговики обязаны принять решение о возмещении НДС – если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Если налоговики в ходе проверки придут к выводу, что фирма совершила налоговое правонарушение, то они составляют Акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 Налогового кодекса РФ. Эта норма появилась и в статье 88 Налогового кодекса РФ. А здесь законодатели ее просто продублировали.

Акт и другие материалы камеральной проверки, а также предоставленные по нему возражения рассматривает руководитель налоговой инспекции, которая проводила проверку. Заметьте в новой редакции статьи 176 прямо указано, что решение выносится по правилам статьи 101 Налогового кодекса РФ. Сколько же дней отводится на это? Десять. Отсчет начинается с того момента, как истекнут две недели, в течение которых налогоплательщик может подать в налоговую инспекцию свои возражения.

В этот срок руководитель инспекции выносит решение о привлечении к ответственности за нарушение налогового правонарушения или в отказе в привлечении к ответственности. Одновременно принимают решение и о возмещении НДС (полностью или частично) или решение об отказе в возмещении.

Такова четкая процедура, которая прописана в новой редакции статьи 176 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что возврат осуществляет та инспекция, в которой налогоплательщик состоит на учете. Однако если фирма сменит свой адрес и впоследствии перейдет в ведение другой инспекции, возратить НДС должна будет прежняя налоговая инспекция. К такому выводу пришел ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 13 декабря 2006 г. № А56-51174/2004.

В каких случаях НДС включается в затраты

Итак, суммы «входного» НДС, предъявленных поставщиками товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченных при ввозе товаров на территорию РФ, подлежат вычету. То есть суммы налога не учитываются в составе расходов при исчислении налога на прибыль (налога на доходы физических лиц – для индивидуальных предпринимателей) (п. 1 ст. 170 Налогового кодекса РФ).

Однако из этого правила есть исключения. Они предусмотрены пунктами 2 и 5 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

В пункте 2 статьи 170 Налогового РФ перечислены ситуации, когда «входной» НДС включается в стоимость товаров (работ, услуг) и затем в составе этой стоимости списывается в составе материальных расходов или прочих затрат, в том числе через амортизацию. Что же это за случаи?

1. Товары (работы, услуги) приобретены для использования в операциях, не облагаемых НДС.
2. Товары (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

3. Организация или предприниматель не является плательщиком НДС. То есть применяют специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, переведены на ЕНВД и ЕСХН либо освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика по статье 145 Налогового кодекса РФ.

4. Товары (работы, услуги), имущественные права используются для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ, если иное не установлено главой 21 Налогового кодекса РФ.

Что касается банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, то они могут сразу списать «входной» НДС на затраты как самостоятельный вид прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Об этом сказано в пункте 5 статьи 170 Налогового кодекса РФ. Добавим, что указанные организации вправе самостоятельно выбрать, списывать ли им НДС на расходы или принимать его к вычету в порядке, предусмотренном статьями 171, 172 Налогового кодекса РФ. Правда, в последнем случае им придется и начислять налог при реализации услуг. Выбранный способ эти организации должны закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения и применять его в отношении всех совершаемых операций.

Спорные ситуации при применении налоговых вычетов

Поставщик товаров (работ, услуг) отсутствует по месту «прописки»

Достаточно часто причиной отказа в вычете НДС у покупателя является заявление инспекторов о том, что контрагент отсутствует по адресу, указанному в счете-фактуре или, скажем, не предоставляет отчетность в фискальные органы, или его нет в ЕГРЮЛ или ЕГРИП, или, дескать, налог не перечислен поставщиком в бюджет. Во всех указанных случаях доводы чиновников несостоятельны. Дело в том, что Налоговый кодекс не ставит в зависимость право на вычет с тем, уплачен налог поставщиком в бюджет или нет. То же можно сказать и о местонахождении контрагентов, наличие их в реестрах и сдаче ими отчетности. Подтверждают правоту такого подхода и арбитражная практика.

Скажем, ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 3 мая 2006 г. № А19-27879/05-11-Ф02-1916/06-С1 по делу № А19-27879/05-11 пришел к выводу, что если поставщик не представляет в инспекцию налоговую отчетность и не перечисляет НДС в бюджет, это не повод лишать покупателя вычета налога. Причем к такому выводу суды приходили практически во всех федеральных арбитражных округах. Вот эти примеры.

Федеральный арбитражный суд	Номер дела и его дата
ФАС Западно-Сибирского округа	Постановление от 26 июля 2006 г. № Ф04-7520/2005(24728-А70-15) по делу № А70-2524/7-05
ФАС Северо-Западного округа	Постановление от 9 января 2007 г. по делу № А56-61087/2005
ФАС Уральского округа	Постановление от 29 ноября 2006 г. № Ф09-10648/06-С2 по делу № А47-4001/06
ФАС Центрального округа	Постановление от 30 ноября 2006 г. по делу № А08-12783/05-13
ФАС Московского округа	Постановление от 13 октября 2006 г., 19 октября 2006 г. № КА-А40/10012-06 по делу № А40-69899/05-112-226

По поводу отказа в вычете НДС покупателю при отсутствии данных о поставщике в ЕГРЮЛ или ЕГРИП также есть судебная практика. Правда, довольно противоречивая. Суды, в большинстве случаев признавая, что покупатель не может быть ответственным за действия или бездействие поставщика, тем не менее, подчеркивают, что счет-фактура, на основании которого производится зачет НДС, должен содержать достоверные сведения. Следовательно, если поставщик не зарегистрирован в реестр юрлиц, то и счета-фактуры, выписанные от его имени, не могут быть документами, на основании которых можно получить вычет НДС. К такому выводу, скажем, приходили суды в постановлениях ФАС Уральского округа от 15 ноября 2006 г. № Ф09-5595/06-С2 по делу № А47-582/06,

ФАС Поволжского округа от 25 октября 2006 г. по делу № А12-15344/05-С36, ФАС Северо-Западного округа от 6 декабря 2006 г. по делу № А66-945/2006 и т.д.

Некоторые суды налогоплательщиков поддерживают. В качестве примера можно привести постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11 декабря 2006 г. № Ф04-8106/2006(29045-А27-41) по делу № А27-7562/2006-5, ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2006 г. № А19-24391/05-11-Ф02-515/06-С1 по делу № А19-24391/05-11, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 июня 2006 г. № Ф04-3435/2006(23409-А27-34) по делу № А27-457/06-6.

Вычет при отсутствии реализации

Спор по поводу того можно ли возместить НДС, если в отчетном периоде у организации не было выручки от реализации продукции (работ, услуг), ведется давно. Чиновники понятное дело настаивают на том, что в данном случае ни о каком возмещении речи быть не может (в качестве примера можно привести письмо Минфина России от 21 декабря 2004 г. № 03-04-11/228). Логика чиновников такая.

В пункте 2 статьи 173 Налогового кодекса РФ сказано: «если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения..., подлежит возмещению налогоплательщику...». Если у фирмы в отчетном периоде не было реализации, то налоговая база равна нулю. То есть получается, что вычитать не из чего. А раз так, то нет и права на вычет в этом периоде.

При этом налоговики отмечают, что принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам и подрядчикам, можно будет в следующих налоговых периодах, как только у фирмы будет реализация.

Между тем суды чиновников не поддерживают. В качестве примера можно привести постановление Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 14996/05 по делу № А06-2102у-4/04нр. Суд указал, что реализация товаров (работ, услуг) по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является в силу закона условием применения налоговых вычетов.

Действительно, в пункте 4 статьи 166 Налогового кодекса РФ говорится, что общая сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода. А пункты 1 и 2 статьи 171 Кодекса устанавливают, что организация вправе уменьшить общую сумму налога на установленные налоговые вычеты. А по итогам каждого налогового периода фирмы обязаны подавать декларацию по НДС. Следовательно, определять, сколько причитается к уплате в бюджет нужно независимо от того, была ли реализация в том периоде, за который подают декларацию, или нет. И если сумма налоговых вычетов превысила размер начисленного НДС, то разницу нужно возместить организации (п. 1, 3 ст. 176 Налогового кодекса РФ). То есть фирма имеет полное право требовать от налоговиков, вернуть деньги на расчетный счет или зачесть их в счет уплаты по другим федеральным налогам.

Аналогичные выводы содержатся также и в других постановлениях всех судов. Приведем их.

Федеральный арбитражный суд	Номер дела и его дата
ФАС Волго-Вятского округа	Постановление от 5 декабря 2006 г. по делу № А79-6345/2006
ФАС Восточно-Сибирского округа	Постановление от 12 мая 2006 г. № А78-12739/05-С2-21/876-Ф02-2217/06-С1 по делу № А78-12739/05-С2-21/876
ФАС Дальневосточного округа	Постановление от 13 декабря 2006 г., 6 декабря 2006 г. № Ф03-А73/06-2/4669 по делу № А73-6580/2006-19
ФАС Западно-Сибирского округа	Постановление от 17 января 2007 г. № Ф04-8835/2006(29942-А27-25) по делу № А27-10986/2006-2
ФАС Московского округа	Постановление от 23 ноября 2006, 30 ноября 2006 г. № КА-А40/11398-06-2 по делу № А40-1518/06-75-15

Федеральный арбитражный суд	Номер дела и его дата
ФАС Поволжского округа	Постановление от 3 октября 2006 г. по делу № А06-265У/4-24/06
ФАС Северо-Западного округа	Постановление от 11 января 2007 г. по делу № А42-7924/2005
ФАС Северо-Кавказского округа	Постановление от 19 апреля 2006 г. № Ф08-1461/2006-626А по делу № А32-9135/2005-23/410
ФАС Уральского округа	Постановление от 8 ноября 2006 г. № Ф09-9819/06-С2 по делу № А76-52265/05
ФАС Центрального округа	Постановление от 8 июня 2006 г. по делу № А09-15899/05-15

НДС предъявлен лицом, который не является налогоплательщиком

Есть категории лиц, которые НДС не платят. В частности, это компании и предприниматели, которые пользуются освобождением по статье 145 Налогового кодекса РФ или применяют спецрежимы. Согласно пункту 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ, если лица, не являющиеся плательщиками налога, все-таки выставляют счет-фактуру с НДС, они обязаны заплатить его в бюджет. Возникает вопрос, а могут ли тогда их покупатели принять этот налог к вычету. Чиновники отвечают на этот вопрос отрицательно (письмо ФНС России от 17 мая 2005 г. № ММ-6-03/404@). Дескать, счет-фактура неплательщика с выделенной суммой налога не может служить основанием для вычета. Причем налоговиков не смущает тот факт, что НДС в бюджет попадает.

Судьи в данном случае на стороне налогоплательщиков. И опять же арбитры ссылаются на нормы Налогового кодекса РФ: закон не предусматривает возможности отказа в вычете НДС, если продавец не является налогоплательщиком. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении 9 ноября 2006 г. № А19-15156/06-52-Ф02-5920/06-С1 по делу № А19-15156/06-52. Согласны с коллегами и судьи других округов. См., например, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 декабря 2006 г. № Ф04-8538/2006(29578-А02-42) по делу № А02-395/06, ФАС Поволжского округа от 19 апреля 2006 г. по делу № А55-21067/05-34, ФАС Уральского округа от 2 августа 2006 г. № Ф09-2793/06-С7 по делу № А47-12835/04.

Теперь к более конкретным ситуациям.

Так, ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 28 декабря 2006 г. по делу № А82-15226/2005-99 пришел к выводу, что налогоплательщик обоснованно принял к вычету НДС, выделенный в счете-фактуре отделом вневедомственной охраны. При этом тот факт, что оказание охранных услуг по НДС льгутируется, а значит, отдел не должен был выделять НДС в счетах-фактурах, по мнению судей, на вычет у покупателя влиять не должен.

В постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2006 г. № А42-8562/2005 суд согласился с тем, что вычет НДС был произведен правомерно. Даже при условии, что счет-фактура был выставлен за услуги по ремонту морских судов в период стоянки в портах (согласно подпункту 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ реализация подобных услуг на территории Российской Федерации НДС не облагается).

Вычет НДС при условии отсутствия у поставщика необходимых лицензий

Нередко чиновники отказывают в вычете на том основании, что у поставщика отсутствует лицензия на тот или иной вид деятельности. По логике фискалов, раз для ведения бизнеса нужна лицензия, то ее отсутствие делает деятельность незаконной. А значит, и получить вычет по счету-фактуре, выписанному таким контрагентом, нельзя.

Суды опровергают такие утверждения. В качестве примера можно привести постановление постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 июля 2006 г. № А19-43897/05-15-Ф02-3524/06-С1 по делу № А19-43897/05-15. Здесь судьи вынесли такой вердикт: «Отсутствие у контрагента налогоплательщика лицензии на осуществление перевозки товара автомобильным транспортом, а также лицензионных карточек не является обстоятельством, с которым законодатель связывает право налогоплательщика на применение вычетов по налогу на добавленную стоимость, уплаченного поставщику».

Аналогично решили в пользу налогоплательщиков подобные споры и суды ФАС Дальневосточного округа в постановлениях от 25 января 2006 г. по делу № Ф03-А37/05-2/4562, ФАС Северо-Западного округа от 9 марта 2006 г. по делу № А56-20618/2005.

Споры по поводу момента вычета НДС

НДС можно поставить к вычету, как только будут выполнены для этого все условия. При этом воспользоваться своим правом можно и позже того момента, когда оно возникло.

Это признают суды на самом высоком уровне. Представляется интересным постановление Президиума ВАС РФ от 31 января 2006 г. № 10807/05 по делу № А40-40577/04-98-426.

Ни из Налогового кодекса, ни из нормативных актов, регламентирующих порядок заполнения деклараций, не вытекает, что компания обязана предъявлять к вычету НДС. Поэтому организация может применить право на вычет и позже, в другом налоговом периоде.

Аналогичные выводы делают и федеральные арбитражные суды округов. См., например, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 27 апреля 2006 г. № Ф04-1484/2006(21849-А45-7), от 20 декабря 2005 г. № Ф04-9147/2005(17932-А27-27), от 12 декабря 2005 г. № Ф04-6013/2005(16701-А27-14), от 21 ноября 2005 г. № Ф04-8309/2005(17052-А46-34) и постановление ФАС Центрального округа от 11 мая 2006 г. № А09-13386/05-22.

Справедливости ради стоит отметить, что есть и противоположная арбитражная практика. Так, ФАС Восточно-Сибирского, Московского и Северо-Кавказского округов указывают на недопустимость применения вычета в последующих периодах. По мнению судей, плательщик, своевременно не применивший вычет, должен будет подать уточненную декларацию за тот период, в котором возникло право на вычет. В качестве примеров стоит упомянуть такие дела: постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 мая 2006 г. № А19-16571/05-24-Ф02-1924/06-С1 и от 29 декабря 2005 г. № А19-19821/03-45-Ф02-6576/05-С1, Московского округа от 6 марта 2006 г. № КА-А40/1166-06 и Северо-Кавказского округа от 13 марта 2006 г. № Ф08-706/2006-313А).

Еще одна проблема связана с моментом вычета налога, если в счет-фактуру вносились изменения. Чиновники настаивают, что вычет следует производить в периоде, когда исправляли счета-фактуры (см., например, письма ФНС России в письме от 19 октября 2005 г. № ММ-6-03/886@, Минфина России от 21 марта 2006 г. № 03-04-09/05). Следовательно, придется представлять и уточненную декларацию за тот налоговый период, в котором исправленный счет-фактура был зарегистрирован в книге покупок. Надо сказать, что согласны с таким подходом и некоторые суды (см. постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 мая 2006 г. № А74-3299/05-Ф02-1838/06-С1 по делу № А74-3299/05, ФАС Дальневосточного округа от 1 июня 2006 г., 25 мая 2006 г. № Ф03-А04/06-2/1434 по делу № А04-9592/05-1/1147).

Другие суды приходили к выводу, что право на вычет появляется в периоде совершения хозяйственной операции. Так, ФАС Северо-Западного округа от 17 ноября 2006 г. по делу № А56-29170/2005 не согласился с чиновниками, и пришел к выводу, что утверждение, согласно которому НДС по исправленным счетам-фактурам может быть предъявлен к вычету только в период исправления ошибки, не соответствует нормам статьи 54 Налогового кодекса РФ. Согласились с коллегами и представители ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 16 января 2006 г. № А79-3814/2005.

Аналогичные выводы содержат:

Федеральный арбитражный суд	Номер дела и его дата
ФАС Восточно-Сибирского округа	Постановление от 7 декабря 2006 г. № А19-9137/06-18-Ф02-6603/06-С1 по делу № А19-9137/06-18
ФАС Московского округа	Постановление от 14 июня 2006 г. № КА-А40/5027-06 по делу № А40-49627/05-112-19
ФАС Поволжского округа	Постановление от 16.06.2006 по делу N А55-24030/05-3
ФАС Уральского округа	Постановление от 15 мая 2006 г. № Ф09-3689/06-С2 по делу № А47-10484/05
ФАС Центрального округа	Постановление от 19 октября 2006 г. по делу № А09-2104/06-16

Отсутствуют первичные документы или они составлены с ошибками

Одно из условий, которое нужно выполнить, чтобы принять НДС к вычету, является факт оприходования товаров или принятия к учету работ, услуг, имущественных прав. Тут возникает вопрос, а если такие бумаги отсутствуют, может ли налогоплательщик рассчитывать на вычет налога.

Все зависит от того, как оформлены документы по сделке. Скажем, товарно-транспортная накладная может не оформляться, если заключен договор купли-продажи и поставки, местом исполнения которых (местом передачи товара) является место нахождения покупателя, и последний не участвует в отношениях по перевозке груза. В этом случае для оприходования приобретенного товара достаточно иметь только товарную накладную. Так как эти документы присутствовали, то отказать в вычете на том основании, что факт оприходования не подтвержден налоговики были не вправе. К такому выводу пришел ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 13 июня 2006 г. № А19-21136/05-52-Ф02-2736/06-С1 по делу № А19-21136/05-52

Надо сказать, что это не единичное решение. К подобным выводам судьи приходили и раньше. См., например, постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 декабря 2006 г. № А19-14636/06-18-Ф02-6983/06-С1 по делу № А19-14636/06-18, ФАС Западно-Сибирского округа от 14 ноября 2006 г. № Ф04-7566/2006(28403-А45-3) по делу № А45-8675/06-12/336, ФАС Московского округа от 19 октября 2006 г. № КА-А40/10202-06 по делу № А40-22554/06-129, ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2007 по делу № А56-17625/2006.

9.2.11. Восстановление НДС

Пункт 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ гласит, что суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению в следующих случаях.

Передача имущества в уставный капитал

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов нужно восстановить НДС.

При этом по основным средствам и нематериальным активам восстанавливать следует суммы налога в размере, пропорциональном их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС вправе принять к вычету принимающая организация. Сумма восстановленного налога указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, нематериальных активов и имущественных прав.

Добавим, что в случаях, установленных пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ (то есть, в том числе и при передаче в уставный капитал), передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. № 03-04-09/22).

Однако получающая сторона должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет (п. п. 5, 8 Правил).



ПРИМЕР ООО «Альфа» является одним из учредителей ООО «Сигма». В качестве вклада в уставный капитал новой фирмы ООО «Альфа» внесло основное средство. Его балансовая стоимость составляет 800 000 руб. А сумма начисленной к моменту передачи в уставный капитал амортизации – 200 000 руб. Денежная оценка вклада составила 900 000 руб.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Альфа» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации»

– 800 000 руб. – списана первоначальная стоимость основного средства;

ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 200 000 руб. – списана начисленная амортизация;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– 600 000 руб. (800 000 – 200 000) – списана остаточная стоимость основного средства;

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 76

– 900 000 руб. – отражен вклад в уставный капитал;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 300 000 руб. (900 000 – 600 000) – отражено превышение договорной стоимости имущества над его остаточной стоимостью;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 108 000 руб. (600 000 руб. × 18%) – восстановлен НДС по основному средству, переданному в уставный капитал.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Сигма» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 75 КРЕДИТ 80

– 900 000 руб. – отражена задолженность ООО «Альфа» по вкладу в уставный капитал;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 75

– 792 000 руб. (900 000 – 108 000) – отражено основное средство по стоимости согласованной учредителями за вычетом НДС, который принимается к вычету;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– 792 000 руб. – принято к учету основное средство;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 75

– 108 000 руб. – отражен НДС, восстановленный учредителем;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 108 000 руб. – принят к вычету НДС, восстановленный учредителем.

Использование товаров (работ, услуг) в операциях, которые не облагаются НДС

При использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав в операциях, которые не облагаются НДС, налог также подлежит восстановлению.

Исключение составляет только передача имущества и имущественных прав правопреемникам при реорганизации юридических лиц. Восстановить надо ту сумму НДС, которая ранее была принята к вычету. Однако в отношении основных средств и нематериальных активов восстанавливается налог, пропорциональный их остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Восстановленный НДС учитывается в составе прочих расходов, которые уменьшают доход при расчете налога на прибыль. Налог восстанавливают в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги) и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не облагаемых НДС.



ПРИМЕР Организация с 1 января 2007 года начала производить продукцию, которая не облагается НДС. По состоянию на 1 января 2007 года остаточная стоимость основных средств организации составляет 4 500 000 руб. А стоимость материалов на складе – 200 000 руб. При приобретении этих ценностей НДС по ставке 18 процентов был принят к вычету.

В январе 2007 года бухгалтер сделал в учете такие проводки:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 846 000 руб. $((4\,500\,000 \text{ руб.} + 200\,000 \text{ руб.}) \times 18\%)$ – восстановлен НДС по основным средствам и материалам;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 51

– 846 000 руб. – перечислен восстановленный НДС в бюджет;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 19

– 846 000 руб. – списан восстановленный НДС.

Переход на спецрежимы

При переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход суммы НДС, принятые к вычету, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Отметим, что при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога НДС не восстанавливается.



ПРИМЕР Организация с 1 января 2007 года уплачивает единый налог на вмененный доход. В 2006 году организация не восстанавливала НДС по основным средствам и материальным запасам. По состоянию на 1 января 2007 года остаточная стоимость основных средств организации составляет 5 000 000 руб. А стоимость материалов на складе – 800 000 руб. При приобретении этих ценностей НДС по ставке 18 процентов был принят к вычету.

В январе 2007 года бухгалтер сделал в учете такие проводки:

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 1 044 000 руб. $((5\,000\,000 \text{ руб.} + 800\,000 \text{ руб.}) \times 18\%)$ – восстановлен НДС по основным средствам и материалам;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 51

– 1 044 000 руб. – перечислен восстановленный НДС в бюджет;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 19

– 1 044 000 руб. – списан восстановленный НДС.

Когда НДС можно не восстанавливать

Добавим, что восстанавливать НДС нужно только в оговоренных законом случаях. То есть если обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС, не предусмотрена Налоговым кодексом, то чиновники не вправе это требовать. Во всяком случае, к такому выводу пришел ВАС РФ в решении от 23 октября 2006 г. № 10652/06.

Суть дела в следующем. Организация оспаривала абзац 13 раздела «В целях применения статьи 171 Налогового кодекса РФ» Приложения к письму Федеральной налоговой службы России от 19 октября 2005 г. № ММ-6-03/886. Там разъяснялось, что суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со статьями 171, 172 Налогового кодекса РФ по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и

нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, но не использованным для указанных операций, должны быть восстановлены и уплачены в бюджет. Стоимость похищенного имущества должна возмещаться за счет виновных лиц с учетом налога на добавленную стоимость.

Организация полагает, что текст оспариваемого им абзаца Приложения к письму ФНС России от 19 октября 2005 г. содержит не соответствующее Налоговому кодексу РФ правило, незаконно возлагающее на налогоплательщика обязанность восстанавливать и уплачивать в бюджет суммы НДС, ранее принятые к зачету.

Судьи рассуждали так. В судебном заседании ФНС России заявила ходатайство о прекращении производства по делу, поскольку письмо от 19 октября 2005 г. является сопроводительным письмом ФНС России, которым до территориальных налоговых органов доведены разъяснения по вопросам практики применения налогового законодательства, содержащиеся в приложении к этому сопроводительному письму. Такое письмо не может рассматриваться в качестве нормативного правового акта, подлежащего оспариванию в судебном порядке. Данное письмо не зарегистрировано в порядке, установленном для государственной регистрации нормативных правовых актов.

Минфин России поддержал ходатайство ФНС России, считая, что по своей сути письмо ФНС от 19 октября 2005 г. носит информационный характер, уведомляющий налоговые органы о возникающих вопросах по применению налогового законодательства.

Однако, рассматривая дела об оспаривании нормативных правовых актов в области налогов и сборов, затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка принятия обжалуемого акта. Суд должен выяснить, рассчитан ли оспариваемый акт на многократное применение налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах. При этом разрешение вопроса о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти, органа местного самоуправления, должностного лица нормативный характер, должно производиться независимо от его формы и других условий, например государственной регистрации, опубликования в официальном издании.

Само доведение до налоговых органов, содержащихся в Приложении к письму ФНС России от 19 октября 2005 г. разъяснений с указанием учитывать их в работе свидетельствует об ориентировке налоговых органов руководствоваться содержащимися в письме разъяснениями ФНС России при применении положений главы 21 Налогового кодекса РФ. Следовательно, такое письмо рассчитано на многократное применение налоговыми органами, в том числе и при осуществлении функций налогового контроля, в процессе которого затрагиваются непосредственные права налогоплательщиков. При этом не имеет существенного значения форма изложения таких указаний налоговым органам, а также факт отсутствия его государственной регистрации и опубликования в официальном издании.

Таким образом, усматриваются основания рассматривать оспариваемое письмо в качестве акта, имеющего нормативный характер.

Вместе с тем согласно пункту 1 Положения о ФНС России (утверждено постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506) ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

ФНС России не наделена правами по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогов и сборов.

Таким органом является Минфин России, которому в соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» переданы функции МНС России по принятию нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах, что предусмотрено и пунктом 1 статьи 4, пунктом 1 статьи 34.2 Налогового кодекса РФ.

В силу статьи 6 Налогового кодекса РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим налоговому кодексу РФ, если такой акт издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов.

Таким образом, письмо ФНС России, имеющее характер нормативного правового акта, не соответствует Налоговому кодексу РФ, поскольку издано органом, не имеющим в соответствии с Налоговым кодексом РФ права издавать подобного рода акты.

Вместе с тем организация считает, что содержащееся в оспариваемом абзаце Приложения к письму ФНС России от 19 октября 2005 г. указание о необходимости восстановления и уплаты в бюджет сумм НДС, ранее принятых к вычету товаров (работ, услуг), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами НДС, но не использованным для указанных целей, не соответствует положениям главы 21 Налогового кодекса РФ.

ФНС России, возражая против довода заявителя, ссылается на то, что оспариваемый абзац Приложения к письму ФНС России от 19 октября 2005 г. касается случаев выявления при инвентаризации имущества недостатков товаров.

При этом, как полагает ФНС России, обязанность налогоплательщика в этом случае восстанавливать сумму НДС, принятую к вычету при приобретении товаров, вытекает из статьи 171 Налогового кодекса РФ. Исходя из пунктов 1 и 2 этой статьи Налогового кодекса РФ суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, подлежат вычету из суммы налога, исчисленного к уплате в соответствии со статьей 166 Налогового кодекса РФ, при условии приобретения таких товаров для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, либо приобретения таких товаров для перепродажи.

Следовательно, по мнению ФНС России, в случае неиспользования таких товаров в указанных выше целях, в том числе и при выявлении недостатков товаров при инвентаризации, ранее принятые к вычету суммы НДС должны быть восстановлены и уплачены в бюджет.

Однако согласно статье 23 Налогового кодекса РФ на налогоплательщике лежит обязанность уплачивать законно установленные налоги. Следовательно, обязанность по уплате в бюджет ранее правомерно принятой к зачету суммы НДС должна быть предусмотрена законом.

Пункт 3 статьи 170 Налогового кодекса РФ предусматривает случаи, при которых суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

Недостача товара, обнаруженная в процессе инвентаризации имущества, или имевшее место хищение товара к числу случаев, перечисленных в пункте 3 статьи 170 НК РФ, не относятся.

Таким образом, оспариваемый абзац Приложения к письму ФНС от 19 октября 2005 г. содержит правило, возлагающее на налогоплательщиков обязанность по внесению в бюджет ранее принятых к зачету сумм НДС, не предусмотренную Налоговым кодексом РФ.

С учетом изложенного суд пришел к выводу о наличии оснований к признанию положения, содержащегося в абзаце 13 раздела «В целях применения статьи 171 Налогового кодекса РФ» Приложения к письму ФНС от 19 октября 2005 г. № ММ-6-03/886, недействующим.

Таким образом, получение вычетов по НДС, как мы уже отмечали, не поставлено в зависимость от самого факта реализации, а зависит от намерения налогоплательщика использовать приобретенные товары либо результаты работ (услуг) в деятельности облагаемой НДС.

К примеру, если налогоплательщик занимается одним видом деятельности – производством и реализацией какого-либо продукта и его реализация облагается НДС, то очевидно, что сырье, приобретенное для производства этого продукта, приобретено для операций облагаемых НДС, и в случае утраты этого продукта данная организация не обязана восстанавливать НДС по сырью.

9.2.12. Налогообложение посредников и залогодержателей

В соответствии с пунктом 1 статьи 156 Налогового кодекса РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. Такой же порядок применяется при расчете налоговой базы при реализации залогодержателем в установленном законодательством Российской Федерации порядке предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю.

Рассмотрим правила расчета НДС у посредников и залогодержателей.

Правовые основы посреднической деятельности и залога

Гражданское законодательство предусматривает четыре вида посреднических договоров: договор поручения, договор комиссии, агентский договор и договор транспортной экспедиции (при определенных условиях).

Договор поручения

По договору поручения поверенный принимает на себя обязательство совершить определенные юридические действия для доверителя от его имени и за его счет. Соответственно и все права и обязанности по сделке возникают у доверителя (ст. 971 Гражданского кодекса РФ).

Согласно статье 972 Гражданского кодекса РФ доверитель обязан уплатить поверенному вознаграждение, если это предусмотрено законодательством или договором поручения. Иными словами, договор поручения может вознаграждать и не предусматривать.

Статья 973 Гражданского кодекса РФ предписывает поверенному исполнять данное ему поручение в соответствии с указаниями доверителя. Указания доверителя должны быть правомерными, осуществимыми и конкретными. При этом поверенный вправе отступить от указаний доверителя, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах доверителя и поверенный не мог предварительно запросить доверителя либо не получил в разумный срок ответа на свой запрос. Однако поверенный обязан уведомить доверителя о допущенных отступлениях, как только уведомление стало возможным.

В обязанности поверенного входит:

- лично исполнять данное ему поручение или передоверить это другому лицу с согласия доверителя;
- сообщать доверителю по его требованию все сведения о ходе исполнения поручения;
- передавать доверителю без промедления все полученное по сделкам, совершенным во исполнение поручения;

по исполнении поручения или при прекращении договора поручения до его исполнения без промедления возвратить доверителю доверенность, срок действия которой не истек, и представить отчет с приложением оправдательных документов, если это требуется по условиям договора или характеру поручения.

В свою очередь доверитель обязан:

- выдать поверенному доверенность (доверенности) на совершение юридических действий, предусмотренных договором поручения, за исключением случаев, когда полномочие поверенного явствует из обстановки, в которой он действует;

- возмещать поверенному понесенные издержки;
- обеспечивать поверенного средствами, необходимыми для исполнения поручения;
- без промедления принять от поверенного все исполненное им в соответствии с договором поручения;
- уплатить поверенному вознаграждение, если договор поручения является возмездным.

Согласно статье 977 Гражданского кодекса РФ договор поручения прекращается вследствие:

- отмены поручения доверителем;
- отказа поверенного;
- смерти доверителя или поверенного, признания кого-либо из них недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

Если договор поручения прекращен до того, как поверенный полностью исполнил поручение, доверитель обязан возместить поверенному понесенные при исполнении поручения издержки, а также уплатить ему вознаграждение соразмерно выполненной им работе. Это правило не применяется к исполнению поверенным поручения после того, как он узнал или должен был узнать о прекращении поручения.

Договор комиссии

Теперь перейдем к договору комиссии. В соответствии со статьей 990 Гражданского кодекса РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. В этом основное отличие договора комиссии от договора поручения.

Договор комиссии заключают на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), также дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии. В этом еще одно отличие договора комиссии от договора поручения: договор комиссии безвозмездным быть не может.

Если комиссионер не исполнил договор по причинам, зависящим от комитента, у комиссионера сохраняется право на комиссионное вознаграждение, а также на возмещение понесенных расходов.

Поручение, которое принял на себя комиссионер, он обязан исполнить на наиболее выгодных для комитента условиях в соответствии с указаниями комитента, а при отсутствии в договоре комиссии таких указаний — в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Если комиссионер совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом, дополнительная выгода делится между комитентом и комиссионером поровну, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Комиссионер не отвечает перед комитентом за неисполнение третьим лицом сделки, заключенной с ним за счет комитента. Исключение составляют случаи, когда комиссионер не проявил необходимой осмотрительности в выборе этого лица либо принял на себя ручательство за исполнение сделки (так называемое делькредере).

Комиссионер вправе в целях исполнения договора заключить договор субкомиссии с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субкомиссионера перед комитентом. По договору субкомиссии комиссионер приобретает в отношении субкомиссионера права и обязанности комитента. Однако договором субкомиссия может быть запрещена.

Комиссионер может отступить от указаний комитента, если по обстоятельствам дела это необходимо в интересах комитента и комиссионер не мог предварительно запросить комитента либо не получил в разумный срок ответ на свой запрос. Но при этом комиссионер обязан уведомить комитента о допущенных отступлениях, как только это станет возможным.

Если комиссионер продал имущество по цене ниже согласованной с комитентом, ему придется возместить комитенту разницу. Однако этого не нужно делать, если комиссионер докажет, что у него не было возможности продать имущество по согласованной цене и продажа по более низкой цене предупредила еще большие убытки. В случае, когда комиссионер был обязан предварительно запросить комитента, комиссионер должен также доказать, что он не имел возможности получить предварительно согласие комитента на отступление от его указаний.

А если комиссионер купил имущество по цене выше согласованной с комитентом, комитент, не желающий принять такую покупку, обязан заявить об этом комиссионеру в разумный срок по получении от него извещения о заключении сделки с третьим лицом. В противном случае покупка признается принятой комитентом. Если же комиссионер сообщил, что принимает разницу в цене на свой счет, комитент не вправе отказаться от заключенной для него сделки.

Важный нюанс для целей исчисления НДС: вещи, поступившие к комиссионеру от комитента либо приобретенные комиссионером за счет комитента, являются собственностью последнего (ст. 996 Гражданского кодекса РФ).

Комиссионер вправе удержать причитающиеся ему по договору комиссии суммы из всех сумм, поступивших к нему за счет комитента. Однако кредиторы комитента, пользующиеся в отношении очередности удовлетворения их требований преимуществом перед залогодержателями, не лишаются права на удовлетворение этих требований из удержанных комиссионером сумм.

Комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента.

Исполнив поручение, комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

В свою очередь комитент обязан:

- принять от комиссионера все исполненное по договору комиссии;
- осмотреть имущество, приобретенное для него комиссионером, и известить его об обнаруженных в этом имуществе недостатках;
- освободить комиссионера от обязательств, принятых им на себя перед третьим лицом по исполнению комиссионного поручения.
- возместить комиссионеру израсходованные им на исполнение комиссионного поручения суммы.

Договор комиссии прекращается вследствие:

- отказа комитента от исполнения договора;
- отказа комиссионера от исполнения договора в случаях, предусмотренных законом или договором;
- смерти комиссионера, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признания индивидуального предпринимателя, являющегося комиссионером, несостоятельным (банкротом).

Согласно статье 1003 Гражданского кодекса РФ комитент вправе в любое время отказаться от исполнения договора комиссии, отменив данное комиссионеру поручение. Но при этом комиссионер вправе требовать возмещения убытков, вызванных отменой поручения.

Комитент обязан выплатить комиссионеру вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также возместить комиссионеру понесенные им до прекращения договора расходы.

Комиссионер же по статье 1004 Гражданского кодекса РФ не имеет права, если иное не предусмотрено договором комиссии, отказаться от его исполнения, за исключением случая, когда договор заключен без указания срока его действия. В этом случае комиссионер должен уведомить комитента о прекращении договора не позднее чем за 30 дней, если более продолжительный срок уведомления не предусмотрен договором.

Комиссионер обязан принять меры, необходимые для обеспечения сохранности имущества комитента.

Комиссионер, отказавшийся от исполнения поручения, сохраняет право на комиссионное вознаграждение за сделки, совершенные им до прекращения договора, а также на возмещение понесенных до этого момента расходов. Однако в договоре может быть прописан иной порядок.

Агентский договор

Согласно статье 1005 Гражданского кодекса РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Иными словами, агентский договор может быть подобен как договору поручения (если агент действует от имени принципала), так и договору комиссии (если агент действует от своего имени). Поэтому к отношениям, вытекающим из агентского договора, соответственно применяются правила, предусмотренные для договоров поручения и договоров комиссии, в зависимости от того, действует агент по условиям этого договора от имени принципала или от своего имени, если эти правила не противоречат положениям Гражданского кодекса РФ, посвященным агентскому договору или существу такого договора.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Агентский договор может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия.

Статья 1006 Гражданского кодекса РФ обязывает принципала уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре.

При отсутствии в договоре условий о порядке уплаты агентского вознаграждения принципал обязан уплачивать вознаграждение в течение недели с момента представления ему агентом отчета за прошедший период, если из существа договора или обычаев делового оборота не вытекает иной порядок уплаты вознаграждения.

Отметим, что агентским договором может быть предусмотрено обязательство принципала не заключать аналогичных агентских договоров с другими агентами, действующими на определенной в договоре территории, ли-

бо воздерживаться от осуществления на этой территории самостоятельной деятельности, аналогичной деятельности, составляющей предмет агентского договора. Вместе с тем договором может быть предусмотрено обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, которые должны исполняться на территории, полностью или частично совпадающей с территорией, указанной в договоре.

В договоре нельзя прописать условия агентского договора, в силу которых агент вправе продавать товары, выполнять работы или оказывать услуги исключительно определенной категории покупателей (заказчиков) либо исключительно покупателям (заказчикам), имеющим место нахождения или место жительства на определенной территории.

В процессе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. К отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала, если иное не указано в договоре.

Если у принципала есть возражения по отчету агента, он должен сообщить о них агенту в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет считается принятым принципалом.

Если это не запрещено договором, агент вправе в целях исполнения договора заключить субагентский договор с другим лицом, оставаясь ответственным за действия субагента перед принципалом. В агентском договоре может быть предусмотрена обязанность агента заключить субагентский договор с указанием или без указания конкретных условий такого договора.

Агентский договор прекращается вследствие:

- отказа одной из сторон от исполнения договора, заключенного без определения срока окончания его действия;
- смерти агента, признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим;
- признания индивидуального предпринимателя, являющегося агентом, несостоятельным (банкротом).

Транспортная экспедиция

Согласно статье 801 Гражданского кодекса РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента-грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. Договором транспортной экспедиции могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и по маршруту, избранными экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза, обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой. Минфин России от 16 октября 2000 г. № 04-02-05/2 указал, что когда экспедитор организует перевозку, то оказывает посредническую услугу.

В качестве дополнительных услуг договором транспортной экспедиции может быть предусмотрено осуществление таких необходимых для доставки груза операций, как получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных и иных формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата пошлин, сборов и других расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения, а также выполнение иных операций и услуг, предусмотренных договором.

Договор транспортной экспедиции заключается в письменной форме. При этом клиент должен выдать экспедитору доверенность, если она необходима для выполнения его обязанностей.

Клиент обязан предоставить экспедитору документы и другую информацию о свойствах груза, об условиях его перевозки, а также иную информацию, необходимую для исполнения экспедитором обязанности, предусмотренной договором транспортной экспедиции. В свою очередь экспедитор обязан сообщить клиенту об обнаруженных недостатках полученной информации, а в случае неполноты информации запросить у клиента необходимые дополнительные данные.

Пока клиент не предоставил необходимой информации, экспедитор вправе не приступать к исполнению соответствующих обязанностей. Клиент несет ответственность за убытки, причиненные экспедитору в связи с нарушением обязанности по предоставлению информации.

Если из договора транспортной экспедиции не следует, что экспедитор должен исполнить свои обязанности лично, экспедитор вправе привлечь к исполнению своих обязанностей других лиц. Однако возложение исполнения обязательства на третье лицо не освобождает экспедитора от ответственности перед клиентом за исполнение договора.

Любая из сторон вправе отказаться от исполнения договора транспортной экспедиции, предупредив об этом другую сторону в разумный срок. При одностороннем отказе от исполнения договора сторона, заявившая об отказе, возмещает другой стороне убытки, вызванные расторжением договора.

Залог

Согласно статье 334 Гражданского кодекса РФ в силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за изъятиями, установленными законом.

Залог возникает в силу договора. Залог возникает также на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, если в законе предусмотрено, какое имущество и для обеспечения исполнения какого обязательства признается находящимся в залоге.

Залогодателем может быть как сам должник, так и третье лицо. При этом он может быть собственником вещи, переданной в залог, либо лицом, имеющим на нее право хозяйственного ведения.

Предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота, требований, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и иных прав, уступка которых другому лицу запрещена законом. Залог отдельных видов имущества, в частности имущества граждан, на которое не допускается обращение взыскания, может быть законом запрещен или ограничен.

Согласно статье 337 Гражданского кодекса РФ если иное не предусмотрено договором, залог обеспечивает требование в том объеме, какой оно имеет к моменту удовлетворения, в частности, проценты, неустойку, возмещение убытков, причиненных просрочкой исполнения, а также возмещение необходимых расходов залогодержателя на содержание заложенной вещи и расходов по взысканию.

По общему правилу, закрепленному в статье 338 Гражданского кодекса РФ, заложенное имущество остается у залогодателя. Однако договором может быть предусмотрено, что предмет залога передается залогодержателю. Также предмет залога может быть оставлен у залогодателя под замком и печатью залогодержателя или же с наложением знаков, свидетельствующих о залоге (твердый залог).

При этом предмет залога, переданный залогодателем на время во владение или пользование третьему лицу, считается оставленным у залогодателя.

Договор о залоге заключают в письменной форме. В договоре о залоге должны быть указаны предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом. В нем должно также содержаться указание на то, у какой из сторон находится заложенное имущество.

Обратите внимание, что договор о залоге движимого имущества или прав на имущество в обеспечение обязательств по договору, который должен быть нотариально удостоверен, подлежит нотариальному удостоверению.

Право залога возникает с момента заключения договора о залоге, а в отношении залога имущества, которое надлежит передаче залогодержателю, с момента передачи этого имущества, если иное не предусмотрено договором о залоге.

Если имущество, находящееся в залоге, становится предметом еще одного залога в обеспечение других требований (последующий залог), требования последующего залогодержателя удовлетворяются из стоимости этого имущества после требований предшествующих залогодержателей. Однако последующий залог допускается, если он не запрещен предшествующими договорами о залоге. Залогодатель обязан сообщать каждому последующему залогодержателю сведения обо всех существующих залогах данного имущества.

Тот, у кого находится заложенное имущество, обязан, если иное не предусмотрено законом или договором:

– страховать за счет залогодателя заложенное имущество в полной его стоимости от рисков утраты и повреждения, а если полная стоимость имущества превышает размер обеспеченного залогом требования, – на сумму не ниже размера требования;

- принимать меры, необходимые для обеспечения сохранности заложенного имущества, в том числе для защиты его от посягательств и требований со стороны третьих лиц;
- немедленно уведомлять другую сторону о возникновении угрозы утраты или повреждения заложенного имущества.

Залогодатель вправе, если иное не предусмотрено договором и не вытекает из существа залога, пользоваться предметом залога в соответствии с его назначением, в том числе извлекать из него плоды и доходы. Если иное не предусмотрено законом или договором и не вытекает из существа залога, залогодатель вправе отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу либо иным образом распоряжаться им только с согласия залогодержателя.

В свою очередь залогодержатель вправе пользоваться переданным ему предметом залога лишь в случаях, предусмотренных договором, регулярно представляя залогодателю отчет о пользовании. По договору на залогодержателя может быть возложена обязанность извлекать из предмета залога плоды и доходы в целях погашения основного обязательства или в интересах залогодателя.

Взыскание на заложенное имущество для удовлетворения требований залогодержателя (кредитора) может быть обращено в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником обеспеченного залогом обязательства по обстоятельствам, за которые он отвечает. Однако в обращении взыскания на заложенное имущество может быть отказано, если допущенное должником нарушение обеспеченного залогом обязательства крайне незначительно и размер требований залогодержателя вследствие этого явно несоразмерен стоимости заложенного имущества.

Важно иметь в виду, что требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного недвижимого имущества по решению суда. Удовлетворение требования залогодержателя за счет заложенного недвижимого имущества без обращения в суд допускается на основании нотариально удостоверенного соглашения залогодержателя с залогодателем, заключенного после возникновения оснований для обращения взыскания на предмет залога. Такое соглашение может быть признано судом недействительным по иску лица, чьи права нарушены таким соглашением.

Требования залогодержателя удовлетворяются за счет заложенного движимого имущества по решению суда, если иное не предусмотрено соглашением залогодателя с залогодержателем. Однако на предмет залога, переданный залогодержателю, взыскание может быть обращено в порядке, установленном договором о залоге, если законом не установлен иной порядок.

Кроме того, взыскание на предмет залога может быть обращено только по решению суда в случаях, когда:

- для заключения договора о залоге требовалось согласие или разрешение другого лица или органа;
- предметом залога является имущество, имеющее значительную историческую, художественную или иную культурную ценность для общества;
- залогодатель отсутствует и установить место его нахождения невозможно.

Согласно статье 350 Гражданского кодекса РФ реализация (продажа) заложенного имущества, на которое обращено взыскание, производится путем продажи с публичных торгов в порядке, установленном процессуальным законодательством, если законом не установлен иной порядок. По просьбе залогодателя суд вправе в решении об обращении взыскания на заложенное имущество отсрочить его продажу с публичных торгов на срок до одного года. Отсрочка не затрагивает прав и обязанностей сторон по обязательству, обеспеченному залогом этого имущества, и не освобождает должника от возмещения возросших за время отсрочки убытков кредитора и неустойки.

Начальная продажная цена заложенного имущества, с которой начинаются торги, определяется либо решением суда (в случаях обращения взыскания на имущество в судебном порядке), либо соглашением залогодержателя с залогодателем в остальных случаях.

Заложенное имущество продается лицу, предложившему на торгах наивысшую цену.

Если торги объявлены несостоявшимися, залогодержатель вправе по соглашению с залогодателем приобрести заложенное имущество и зачесть в счет покупной цены свои требования, обеспеченные залогом. К такому соглашению применяются правила о договоре купли-продажи.

При объявлении несостоявшимися повторных торгов залогодержатель вправе оставить предмет залога за собой с оценкой его в сумме не более чем на десять процентов ниже начальной продажной цены на повторных торгах.

Если залогодержатель не воспользуется правом оставить за собой предмет залога в течение месяца со дня объявления повторных торгов несостоявшимися, договор о залоге прекращается.

Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для покрытия требования залогодержателя, он имеет право, при отсутствии иного указания в законе или договоре, получить недостающую сумму из прочего имущества должника, не пользуясь преимуществом, основанным на залоге. Если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, превышает размер обеспеченного залогом требования залогодержателя, разница возвращается залогодателю.

Согласно статье 352 Гражданского кодекса РФ залог прекращается:

- с прекращением обеспеченного залогом обязательства;
- по обоснованному требованию залогодателя;
- в случае гибели заложенной вещи или прекращения заложенного права, если залогодатель не потребует его замены;
- в случае продажи с публичных торгов заложенного имущества, а также в случае, когда его реализация оказалась невозможной.

Залогом товаров в обороте признается залог товаров с оставлением их у залогодателя и с предоставлением залогодателю права изменять состав и натуральную форму заложенного имущества (товарных запасов, сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и т.п.) при условии, что их общая стоимость не становится меньше указанной в договоре о залоге. Уменьшение стоимости заложенных товаров в обороте допускается соразмерно исполненной части обеспеченного залогом обязательства, если иное не предусмотрено договором.

Товары в обороте, отчужденные залогодателем, перестают быть предметом залога с момента их перехода в собственность, хозяйственное ведение или оперативное управление приобретателя, а приобретенные залогодателем товары, указанные в договоре о залоге, становятся предметом залога с момента возникновения у залогодателя на них права собственности или хозяйственного ведения. Залогодатель товаров в обороте обязан вести книгу записи залогов, в которую вносятся записи об условиях залога товаров и обо всех операциях, влекущих изменение состава или натуральной формы заложенных товаров, включая их переработку, на день последней операции. При нарушении залогодателем условий залога товаров в обороте залогодержатель вправе путем наложения на заложенные товары своих знаков и печатей приостановить операции с ними до устранения нарушения.

Принятие от граждан в залог движимого имущества, предназначенного для личного потребления, в обеспечение краткосрочных кредитов может осуществляться в качестве предпринимательской деятельности специализированными организациями – ломбардами. Договор о залоге вещей в ломбарде оформляется выдачей ломбардом залогового билета.

Закладываемые вещи передаются ломбарду, который обязан страховать в пользу залогодателя за свой счет принятые в залог вещи в полной сумме их оценки, устанавливаемой в соответствии с ценами на вещи такого рода и качества, обычно устанавливаемыми в торговле в момент их принятия в залог.

Ломбард не вправе пользоваться и распоряжаться заложенными вещами.

Если кредит, обеспеченный залогом вещей в ломбарде, своевременно не возвращен ломбард вправе на основании исполнительной надписи нотариуса по истечении льготного месячного срока продать это имущество в порядке, установленном для реализации заложенного имущества. После этого требования ломбарда к должнику погашаются, даже если сумма, вырученная при реализации заложенного имущества, недостаточна для их полного удовлетворения.

Налогообложение посреднических сделок

Итак, согласно пункту 1 статьи 156 Налогового кодекса РФ посредники определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Обратите внимание, согласно пункту 2 статьи 156 Налогового кодекса РФ на операции по реализации услуг, оказываемых на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса РФ, не распространяется освобождение от налогообложения. Исключения составляют только посреднических услуг по реализации следующих товаров (работ, услуг):

- предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации;
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечням, утвержденным постановлениями Правительства РФ от 21 декабря 2000 г. № 998, от 28 марта 2001 г. № 240 и от 17 января 2002 г. № 19;
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 31 июля 2001 г. № 567;
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, утвержденном постановлением Правительства РФ от 18 января 2001 г. № 35.

Посредник действует от своего имени

Если посредник, действующий от своего имени, покупает товар для комитента или принципала, то накладные и счета-фактуры по приобретенным товарам, работам или услугам оформляются на имя посредника. Соответственно счета-фактуры, полученные от продавца, посредник регистрирует в журнале учета полученных счетов фактур. Это прописано в пункте 3 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов фактур, книг покупок и книг продаж, утвержденных постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914. Поскольку покупателем товара считается комитент или принципал, именно у него возникает право принять к вычету НДС, входящий в стоимость товаров. Поэтому комиссионер выставляет комитенту (принципалу) от своего имени счет-фактуру, в который переносятся данные из счета-фактуры, полученного от продавца. В этот же счет-фактуру можно включить стоимость доставки товара, другие расходы, которые комитент обязан компенсировать комиссионеру, а также посредническое вознаграждение. Данный счет-фактуру комитент (принципал) регистрирует в своей книге покупок.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные доверителю, комитенту или принципалу на сумму своего вознаграждения.

Комитенты (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента), регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю.

Доверители (принципалы), реализующие товары (работы, услуги), имущественные права по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю.

Если посредник укажет свое вознаграждение в отдельном счете-фактуре, то счет-фактура, в котором указана стоимость товара, купленного для комитента (принципала), в книге продаж у посредника не регистрируется.

Комитент (принципал) принимает к вычету НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) после того, как примет товары (работы, услуги) к бухгалтерскому учету и получит счет-фактуру по товару, выставленный посредником. НДС по вознаграждению посредника комитент (принципал) принимает к вычету после того, как утвердит отчет посредника и получит соответствующий счет-фактуру. Посредник должен начислить НДС по своему вознаграждению, когда утвержден отчет.



ПРИМЕР ООО «Посредник» купило по договору комиссии для ООО «Комитент» партию товаров за 590 000 руб. (в том числе НДС – 90 000 руб.). Комиссионное вознаграждение составляет 59 000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.).

ООО «Посредник» получило счет-фактуру от продавца. Этот документ был зарегистрирован в книге учета полученных счетов-фактур. Бухгалтер ООО «Посредник» выставил на имя ООО «Комитент» счет-фактуру, в котором указана стоимость купленных для комитента товаров и комиссионное вознаграждение. Общая сумма по этому договору составила 649 000 руб. (590 000 + 59 000). А НДС по это-

му счету-фактуре равен 99 000 руб. (90 000 + 9000). В книге продаж ООО «Посредник» данный счет-фактура был зарегистрирован только на сумму комиссионного вознаграждения – 59 000 руб. (в том числе НДС – 9000 руб.).

В свою очередь ООО «Комитент» зарегистрировало полученный от ООО «Посредник» счет-фактуру в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Посредник» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом» КРЕДИТ 76

– 590 000 руб. – куплены товары для ООО «Комитент»;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 590 000 руб. – оплачены товары, купленные для ООО «Комитент»;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 59 000 руб. – начислено комиссионное вознаграждение;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 9000 руб. – начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом»

– 649 000 руб. – поступили от комитента деньги за товары и комиссионное вознаграждение.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Комитент» покупка товаров через посредника отражена следующими проводками:

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

– 500 000 руб. (590 000 – 90 000) – оприходованы товары;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

– 90 000 руб. – отражен НДС по товарам;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 90 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованным товарам на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО «Посредник»;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

– 50 000 руб. (59 000 – 9000) – списано на затраты комиссионное вознаграждение;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

– 9000 руб. – отражен НДС по комиссионному вознаграждению;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 9000 руб. – принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО «Посредник»;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером» КРЕДИТ 51

– 649 000 руб. – перечислены деньги комиссионеру.

Комитент (принципал) может перечислить посреднику деньги авансом. В этом случае посреднику надо начислить НДС только по предоплате, полученной в счет его вознаграждения (ст. 167 Налогового кодекса РФ). Сумма НДС в таком случае рассчитывается по ставке 18%/118%, как это предписывает пункт 4 статьи 164 Налогового кодекса РФ. На сумму же, которая была перечислена для оплаты товаров, НДС начислять не нужно, поскольку эти деньги посреднику не принадлежат.



ПРИМЕР ООО «Агент» по агентскому договору, в котором ООО «Агент» выступает от своего имени, купило для ООО «Принципал» партию товаров за 826 000 руб. (в том числе НДС – 126 000 руб.). Вознаграждение агента составляет 82 600 руб. (в том числе НДС – 12 600 руб.). При этом ООО «Принципал» перечислило авансом на расчетный счет ООО «Агент» деньги за товар и вознаграждение – 908 600 руб. (826 000 + 82 600).

ООО «Агент» получив предоплату от ООО «Принципал» составило в одном экземпляре и зарегистрировало в книге продаж счет-фактуру на сумму комиссионного вознаграждения. Когда товар был куплен ООО «Агент» получило от продавца счет-фактуру на свое имя. Этот документ был зарегистрирован в книге учета полученных счетов-фактур. Бухгалтер ООО «Агент» выставил на имя ООО «Принципал» счет-фактуру, в котором указана стоимость купленных для комитента товаров и комиссионное вознаграждение. Общая сумма по этому договору составила 908 600 руб. А НДС по этому счету-фактуре равен 138 600 руб. (126 000 + 12 600). В книге продаж ООО «Агент» данный счет-фактура был зарегистрирован только на сумму комиссионного вознаграждения. Одновременно в книге покупок ООО «Агент» был зарегистрирован счет-фактура, оформленный при получении предоплаты.

ООО «Принципал» зарегистрировало полученный от ООО «Агент» счет-фактуру в журнале учета полученных счетов-фактур и в книге покупок.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Агент» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 субсчет «Предоплаты»

– 908 600 руб. – поступила предоплата по товарам и агентскому вознаграждению;

ДЕБЕТ 76 субсчет «НДС с предоплат» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 12 600 руб. (82 600 руб. × 18% : 118%) – начислен НДС по авансированному вознаграждению;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с принципалом» КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с продавцами»

– 826 000 руб. – куплены товары для ООО «Принципал»;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с продавцами» КРЕДИТ 51

– 826 000 руб. – оплачены товары, купленные для ООО «Принципал»;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с принципалом» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 82 600 руб. – начислено агентское вознаграждение;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 12 600 руб. – начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 76 субсчет «НДС с предоплат»

– 12 600 руб. – принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Предоплаты» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с принципалом»

– 908 600 руб. – зачтена предоплата.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Принципал» покупка товаров через посредника отражена следующими проводками:

ДЕБЕТ 60 субсчет «Предоплаты» КРЕДИТ 51

– 908 600 руб. – перечислены деньги комиссионеру.

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»

– 700 000 руб. (826 000 – 126 000) – оприходованы товары;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»

– 126 000 руб. – отражен НДС по товарам;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 126 000 руб. – принят к вычету НДС по оприходованным товарам на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО «Агент»;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»

– 70 000 руб. (82 600 – 12 600) – списано на затраты агентское вознаграждение

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»

– 12 600 руб. – отражен НДС по агентскому вознаграждению;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— 12 600 руб. — принят к вычету НДС по агентскому вознаграждению на основании счета-фактуры, выставленного от имени ООО «Агент»;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с агентом» КРЕДИТ 60 субсчет «Предоплаты»

— 908 600 руб. — зачтена предоплата.

Посредник, применяющей упрощенную систему налогообложения, также получает счет-фактуру от продавца товаров, купленных для комитента (принципала). Затем, посредник от своего имени выставляет комитенту (принципалу) счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры продавца. А комитент регистрирует этот счет в книге покупок и принимает к вычету НДС.

Посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, НДС, указанный в счете-фактуре, который выставлен на имя комитента (принципала) в бюджет не перечисляет, поскольку эта операция не связана для посредника с реализацией товаров (работ, услуг).



ПРИМЕР Комиссионер, работающий по упрощенной системе налогообложения, по поручению комитента-плательщика НДС приобрел партию товара за 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). Продавец выставил на имя комиссионера счет-фактуру. Затем комиссионер выставило от своего имени комитенту счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры, полученного от продавца.

Комитент зарегистрировал счет-фактуру, полученный от комиссионера, в книге покупок и принял к вычету НДС по товару.

Если посредник продает от своего имени товары комитента (принципала), то покупателю, выставляется счет-фактура от имени посредника. Один экземпляр этого счета-фактуры передается покупателю, а второй экземпляр регистрируется в журнале учета выставленных счетов-фактур. Поскольку посредник не начисляет НДС по реализованным товарам комитента (принципала), данный счет-фактура в книге продаж посредника не регистрируется.

После утверждения отчета посредник выставляет на имя комитента (принципала) счет-фактуру на сумму своего вознаграждения. Этот счет-фактуру посредник регистрирует в книге продаж.

Комитент (принципал) регистрирует счет-фактуру на сумму вознаграждения в журнале полученных счетов фактур и в книге покупок в день утверждения отчета посредника. Помимо этого комитент (принципал) вставляет на имя посредника счет-фактуру на сумму, которая была получена от покупателей. Пункт 11 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914, гласит, что данный счет-фактуру посредник отражает только в журнале регистрации полученных счетов фактур.

НДС по реализованным через посредника товарам комитент (принципал) начисляет к уплате в бюджет. При этом счет-фактура, выставленный на имя посредника, регистрируется в книге продаж.



ПРИМЕР ЗАО «Комитент» передало ЗАО «Комиссионер» на реализацию по стоимости 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.) партию товаров. Их себестоимость равна 350 000 руб. Вознаграждение комиссионера составляет 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.). Вознаграждение комиссионер удерживает из выручки от продажи товаров. Товары были реализованы по цене, указанной в договоре комиссии.

ЗАО «Комиссионер» выставило счет-фактуру покупателю товаров на 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). Этот счет-фактуру ЗАО «Комиссионер» зарегистрировало в журнале выставленных счетов-фактур. ЗАО «Комиссионер» составило отчет и предоставило его ЗАО «Комитент» на утверждение. Когда отчет был утвержден, ЗАО «Комиссионер» выставило комитенту счет-фактуру на сумму своего вознаграждения — 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.). Этот счет-фактура зарегистрирован у комиссионера в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур.

Утвердив отчет ЗАО «Комиссионер», ЗАО «Комитент» выставило на имя ЗАО «Комиссионер» счет-фактуру на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). Этот счет-фактуру ЗАО «Комитент» зарегистрировало в книге продаж и в журнале выставленных счетов-фактур, а ЗАО «Комиссионер» — в журнале полученных счетов-фактур.

Получив счет-фактуру от ЗАО «Комиссионер» на сумму комиссионного вознаграждения, ЗАО «Комитент» зарегистрировало его в книге покупок и в журнале полученных счетов-фактур.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО «Комиссионер» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 004

— 590 000 руб. — получены товары на реализацию;

КРЕДИТ 004

— 590 000 руб. — отгружены товары покупателю;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями»

— 590 000 руб. — оплачены товары;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом»

— 590 000 руб. — отражена задолженность перед комитентом за реализованные товары;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

— 59 000 руб. — отражено комиссионное вознаграждение;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— 9000 руб. — начислен НДС по комиссионному вознаграждению;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом» КРЕДИТ 51

— 531 000 руб. (590 000 — 59 000) — перечислены деньги ЗАО «Комитент».

На счетах бухгалтерского учета ЗАО «Комитент» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 43

— 350 000 руб. — отгружены товары в адрес комиссионера;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

— 590 000 руб. — отражена выручка от реализации товаров;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— 90 000 руб. — начислен НДС по реализованным товарам;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45

— 350 000 руб. — списана себестоимость товаров;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

— 50 000 руб. (59 000 — 9000) — отражено комиссионное вознаграждение;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

— 9000 руб. — отражен НДС по комиссионному вознаграждению;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 44

— 50 000 руб. — списана на реализацию сумма комиссионного вознаграждения;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— 9000 руб. — принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером»

— 531 000 руб. — поступила выручка от реализации товаров за вычетом комиссионного вознаграждения;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с комиссионером» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями»

— 590 000 руб. — зачтена задолженность покупателя.

Если покупатель перечисляет посреднику предоплату за товары комитента (принципала), у посредника возникает вопрос с исчислением НДС по сумме вознаграждения, которая заложена в авансе. На наш взгляд обязанность начислить налог у посредника появляется, если в договоре указано, что из суммы предоплаты посредник имеет право удержать свое вознаграждение еще до отгрузки товара в адрес покупателя. Это объясняется тем, что все полученное посредником при расчетах за товар комитента (принципала) принадлежит комитенту (принципалу). Поэтому посредник не имеет права распоряжаться суммой предоплаты без разрешения комитента (принципала). Аналогичный вывод был сделан в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 февраля 2004 г. № А19-12348/03-43-Ф02-484/04-С1. Судьи заявили, что статьями 966, 1005 и 1011 Гражданского кодекса РФ предусмотрено: как товар, так и денежные средства, поступившие к комиссионеру, являются собственностью комитента. Комиссионеру принадлежит только комиссионное вознаграждение, выплаченное по договору. В договоре комиссии было предусмотрено, что комитент оплачивает услуги комиссионера на момент отгрузки при поставке товаров. Таким образом, налоговая база по НДС возникает у комиссионера только в момент получения комиссионного вознаграждения, то есть после отгрузки товаров.

Вместе с тем комитент (принципал) должен начислить НДС с предоплаты, полученной посредником, поскольку ему принадлежит все полученное посредником по сделке. Для того чтобы комитент (принципал) смог начислить НДС с предоплаты, посредник должен сообщить ему о полученном авансе.



ПРИМЕР ООО «Принципал» передало ООО «Агент» на реализацию по стоимости 1 180 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.) партию товаров. Их себестоимость равна 800 000 руб. Вознаграждение агента составляет 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). По условиям договора вознаграждение ООО «Агент» удерживает из выручки от продажи товаров после их отгрузки покупателю. Товары были реализованы по цене, указанной в агентском договоре. Покупатель оплатил товары авансом. Деньги были зачислены на счет ООО «Агент».

В момент отгрузки товара ООО «Агент» выставило счет-фактуру покупателю на 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). Этот счет-фактуру ООО «Агент» зарегистрировало в журнале выставленных счетов-фактур. ООО «Агент» составило отчет и предоставило его ООО «Принципал» на утверждение. Когда отчет был утвержден, ООО «Агент» выставило принципалу счет-фактуру на сумму своего вознаграждения — 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Этот счет-фактура зарегистрирован у ООО «Агент» в книге продаж и журнале выставленных счетов-фактур.

Узнав о предоплате, поступившей на расчетный счет ООО «Агент» ООО «Принципал» составило в одном экземпляре и зарегистрировало в книге продаж счет-фактуру на сумму аванса. Утвердив отчет ООО «Агент», ООО «Принципал» выставило на имя ООО «Агент» счет-фактуру на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). Этот счет-фактуру ООО «Принципал» зарегистрировало в книге продаж и в журнале выставленных счетов-фактур, а ООО «Агент» — в журнале полученных счетов-фактур. А счет-фактуру, оформленный по предоплате, ООО «Принципал» после отгрузки товара зарегистрировало в книге покупок.

Счет-фактуру на сумму агентского вознаграждения, ООО «Принципал» зарегистрировало его в книге покупок и в журнале полученных счетов-фактур.

На счетах бухгалтерского учета ООО «Агент» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 004

— 1 180 000 руб. — получены товары на реализацию;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями»

— 1 180 000 руб. — оплачены товары;

КРЕДИТ 004

— 1 180 000 руб. — отгружены товары покупателю;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом»

— 1 180 000 руб. — отражена задолженность перед принципалом за реализованные товары;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с комитентом» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»
 – 118 000 руб. – отражено агентское вознаграждение;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
 – 18 000 руб. – начислен НДС по агентскому вознаграждению;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с принципалом» КРЕДИТ 51
 – 531 000 руб. (590 000 – 59 000) – перечислены деньги ООО «Принципал».

На счетах бухгалтерского учета ООО «Принципал» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 43
 – 800 000 руб. – отгружены товары в адрес агента;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с агентом» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями»
 – 1 180 000 руб. – получена предоплата на расчетный счет ООО «Агент»;

ДЕБЕТ 76 субсчет «НДС по предоплатам» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
 – 180 000 руб. (1 180 000 руб. $\times$ 18% : 118%) – начислен НДС с предоплаты, поступившей на расчетный счет агента;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»
 – 1 180 000 руб. – отражена выручка от реализации товаров;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»
 – 1 180 000 руб. – начислен НДС по реализованным товарам;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 76 «НДС по предоплатам»
 – 180 000 руб. – принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45
 – 800 000 руб. – списана себестоимость товаров;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»
 – 100 000 руб. (118 000 – 18 000) – отражено агентское вознаграждение;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»
 – 18 000 руб. – отражен НДС по вознаграждению агента;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 44
 – 100 000 руб. – списана на реализацию сумма агентского вознаграждения;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19
 – 18 000 руб. – принят к вычету НДС по вознаграждению агента;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с агентом»
 – 1 062 000 руб. (1 180 000 – 118 000) – поступила выручка от реализации товаров за вычетом агентского вознаграждения.

Отметим, что дополнительная выгода, которую получил посредник, продав товар по цене, превышающей указанную в договоре, облагается НДС по тем же правилам, что и посредническое вознаграждение.

Определенные сложности представляет ситуация, когда посредник, выступающий от своего имени, применяет упрощенную систему налогообложения. Организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, освобождены от уплаты НДС статьей 346.11 Налогового кодекса РФ. Это означает, что они не должны составлять счета-фактуры, вести книги покупок и книги продаж. Поэтому, если посредник выставит комитенту (принципалу) счет-фактуру по своему вознаграждению с НДС, ему придется перечислить налог в бюджет, как того требует пункт 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ. А Минфин России в письме от 11 мая 2004 г. № 04-03-11/71 указал, что при расчете включать в расходы по упрощенной системе налогообложения можно только те налоги, по которым организация является налогоплательщиком. А поскольку посредник в рассматриваемой ситуации плательщиком НДС не является, он не имеет права включать в расходы НДС, который был неправомерно выделен в счете-фактуре.

Комитент (принципал) теоретически может принять к вычету НДС по вознаграждению, указанный в счете-фактуре посредника, применяющего упрощенную систему налогообложения. Ведь право на вычет НДС кодекс не свя-

зано с тем, является продавец услуг налогоплательщиком или нет. Однако право на вычет, возможно, придется отстаивать в суде. Отметим, что в данном случае судебная практика сложилась благоприятно для комитентов и принципалов (см., например, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2005 г. по делу № Ф04-9273/2004(7544-А70-31)).

Вместе с тем, посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, имеет полное право выставить покупателю счет-фактуру на сумму товаров, проданных по поручению комитента – плательщика НДС. Это разъяснено в письме Минфина России от 22 марта 2005 г. № 03-04-14/03. Чиновники сообщили, что из пункта 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914, следует, что комиссионеры, осуществляющие продажу товаров от своего имени, должны выставять счета-фактуры по товарам на имя покупателя, а реквизиты этих счетов-фактур передавать комитентам.

Данный порядок оформления счетов-фактур следует применять также посредникам, перешедшим на упрощенную систему налогообложения.

Посредник, уплачивающий единый налог, не должен начислять НДС по счету-фактуре, выставленному от своего имени покупателю. Это обязанность комитента (принципала), который является собственником денежных средств, полученных от продажи товаров.

Счет-фактуру на имя покупателя посредник, работающий по упрощенной системе налогообложения, выписывает в двух экземплярах. Один из них получает покупатель, а второй передается комитенту (принципалу). Посредник данный счет нигде не регистрирует, поскольку не ведет журнал полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж.

Комитет (принципал) выставляет на имя посредника счет-фактуру, в который перенесены данные из счета-фактуры, выставленного посредником – покупателю. Данный счет-фактуру комитент (принципал) регистрирует в книге продаж.



ПРИМЕР *Комиссионер, работающий по упрощенной системе налогообложения, продал покупателю партию товара по поручению комитента – плательщика НДС за 590 000 руб. (в том числе НДС – 90 000 руб.).*

При отгрузке товара комиссионер выставил на имя покупателя от своего имени счет-фактуру на всю сумму проданного товара. Второй экземпляр этого счета был передан комитенту, который перенес данные из этого счета-фактуры, в счет-фактуру, выставленный на имя комиссионера. Счет-фактура, составленный комитентом, зарегистрирован в его книге продаж.

Таким образом, покупатель принял к вычету НДС по товарам на основании счета-фактуры, выставленного комиссионером. А комитент начислил НДС по счету-фактуре, в который были перенесены сведения из счета-фактуры, выставленного комиссионером.

Посредник действует от имени доверителя (принципала)

По договорам, которые заключены с помощью поверенного или агента, выступающего от имени принципала, накладные, акты и счета-фактуры оформляются на имя доверителя (принципала). Поверенный (агент) в таких случаях от своего имени выставляет только отчет и счет-фактуру на сумму своего вознаграждения.

НДС поверенный (агент, действующий от имени принципала) начисляет только на сумму своего вознаграждения. Это прописано в пункте 1 статьи 156 Налогового кодекса РФ. Суммы, которые получены от доверителя (принципала) для расчетов с продавцом, у поверенного (агента) НДС не облагаются, что подтверждает пункт 34 Методических рекомендаций по уплате ДС, которые утверждены приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447.

Если доверитель (принципал) выплатит поверенному (агенту) вознаграждение авансом, поверенный (агент) должен исчислить с него НДС по ставке 18%/118%. Доход, включаемый в расчет налога на прибыль, у поверенного равен его вознаграждению за минусом НДС.



ПРИМЕР Доверитель поручил поверенному купить для него партию товара. Вознаграждение поверенного составляет 35 400 руб. (в том числе НДС — 5400 руб.). Доверитель перечислил на расчетный счет поверенного 708 000 руб. В эту сумму вошли средства, которые поверенный должен направить на покупку товаров и вознаграждение.

Поверенный приобрел товар за 672 600 руб. (в том числе НДС — 102 600 руб.).

На счетах бухгалтерского учета поверенного сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем»

— 708 000 руб. — получены деньги от поручителя;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем» КРЕДИТ 62 субсчет «Авансы полученные»

— 35 400 руб. — отражена предоплата по вознаграждению;

ДЕБЕТ 76 субсчет «НДС по предоплате» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— 5400 руб. ($35\,400 \text{ руб.} \times 18\% : 118\%$) — начислен НДС с предоплаты;

ДЕБЕТ 002

— 672 600 руб. — куплен товар для доверителя;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 51

— 672 600 руб. — оплачен товар;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем» КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями»

— 672 600 руб. — зачтена задолженность перед доверителем;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

— 35 400 руб. — начислено посредническое вознаграждение;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— 5400 руб. — начислен НДС;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Авансы полученные» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем»

— 35 400 руб. — зачтена предоплата;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 76 субсчет «НДС, начисленный с авансов»

— 5400 руб. — принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты.

На счетах бухгалтерского учета доверителя сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 60 субсчет «Авансы выданные» КРЕДИТ 51

— 708 000 руб. — перечислены деньги поверенному;

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками»

— 570 000 руб. ($672\,600 - 102\,600$) — приняты к учету товары;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками»

— 102 600 руб. — отражен НДС;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— 102 600 руб. — принят к вычету НДС по товарам;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным»

— 30 000 руб. ($35\,400 - 5400$) — списано вознаграждение поверенного;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным»

— 5400 руб. — отражен НДС по вознаграждению поверенного;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

— 5400 руб. — принят к вычету НДС по вознаграждению поверенного;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиком» КРЕДИТ 60 субсчет «Авансы выданные»

— 672 600 руб. — зачтена задолженность перед продавцом товара;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным» КРЕДИТ 60 субсчет «Авансы выданные»

— 35 400 руб. — зачтена задолженность перед поверенным.

Если поверенный (агент, действующий от имени принципала) продает товары по поручению доверителя (принципала), полученные от покупателей суммы НДС не облагаются. Это объясняется тем, что данные ценности не являются собственностью поверенного (агента). Он уплачивает НДС только со своего вознаграждения.



ПРИМЕР Доверитель поручил поверенному реализовать партию товаров за 354 000 руб. (в том числе НДС – 54 000 руб.). Себестоимость товаров – 230 000 руб. Вознаграждение поверенного составляет 35 400 руб. (в том числе НДС – 5400 руб.). Деньги от покупателей поступили на расчетный счет поверенного. Он удержал из полученной суммы свое вознаграждение.

На счетах бухгалтерского учета поверенного сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 004

– 354 000 руб. – оприходованы товары доверителя;

КРЕДИТ 004

– 354 000 руб. – реализованы товары;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 62 «Расчеты с доверителем»

– 354 000 руб. – реализованы товары доверителя;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с покупателями»

– 354 000 руб. – получены деньги от покупателей;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 35 400 руб. – начислено вознаграждение;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 5400 руб. – начислен НДС;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с доверителем» КРЕДИТ 51

– 300 600 руб. (354 000 – 53 400) – перечислены доверителю средства, вырученные от реализации товаров, за вычетом вознаграждения.

На счетах бухгалтерского учета доверителя сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 41

– 230 000 руб. – переданы товары на реализацию поверенному;

ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями» КРЕДИТ 90 субсчет «Выручка»

– 354 000 руб. – реализованы товары;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Налог на добавленную стоимость» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 54 000 руб. – начислен НДС;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 45

– 230 000 руб. – списана себестоимость товаров;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным»

– 30 000 руб. (35 400 – 5400) – начислено вознаграждение поверенного;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным»

– 5400 руб. – отражен «входной» НДС по вознаграждению поверенного;

ДЕБЕТ 90 субсчет «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 44

– 30 000 руб. – списано вознаграждение поверенного;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– 5400 руб. – принят к вычету НДС по вознаграждению поверенного;

ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты с покупателями»

– 354 000 руб. – зачтена задолженность покупателей;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поверенным»

– 318 600 руб. – получены выручка от продажи товаров за вычетом вознаграждения поверенного.

Реализация предмета залога

При реализации залогодержателем предмета не востребовавшего залога, принадлежащего залогодателю, НДС начисляется только на разницу между доходом от реализации и расходом в форме залога в качестве обеспечения обязательств. Отметим, что прежде налоговые органы требовали начислять НДС на всю выручку от продажи не востребовавшего залога.



ПРИМЕР Организация, выдавшая беспроцентный заем под залог товаров, реализовала с публичных торгов не востребовавшие залогодателем товары за 600 000 руб. Оценочная стоимость залога и задолженность по займу составляют 400 000 руб. НДС, который организация обязана начислить по этой операции, равен:

$$(600\,000 \text{ руб.} - 400\,000 \text{ руб.}) \times 18\% = 36\,000 \text{ руб.}$$

На счетах бухгалтерского учета данная операция отражена следующими проводками:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 51

– 400 000 руб. – выдан заем под залог товаров;

ДЕБЕТ 008

– 400 000 руб. – получены в залог материалы;

КРЕДИТ 008

– 400 000 руб. – переданы на публичные торги заложенные товары;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с организатором торгов» КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по залогам»

– 600 000 руб. – отражена задолженность организатора торгов за проданные товары;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по залогам» КРЕДИТ 58

– 400 000 руб. – погашена задолженность по займу;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по залогам» КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 200 000 руб. (600 000 – 400 000) – отражен доход от реализации предмета залога;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 36 000 руб. – начислен НДС по проданному не востребовавшему залогам;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с организатором торгов»

– 600 000 руб. – получена выручка от продажи заложенных товаров;

Подчеркнем, что данная новелла не распространяется лишь на случаи реализации не востребовавшего залога. Если же залогодержатель продает предмет залога из-за того, что залогодатель с ним своевременно не рассчитался, НДС залогодержатель начислять не должен. Это обязанность залогодателя.



ПРИМЕР ООО «Залогодержатель» предоставил беспроцентный заем ЗАО «Залогодатель» на месяц в сумме 1 000 000 руб. В обеспечение исполнения обязательства по погашению займа ЗАО «Залогодатель» должно передать в залог ООО «Залогодержатель» товары, себестоимость которых составляет 1 000 000 руб. Такова же их оценочная стоимость по договору залога.

В срок, установленный договором займа, ЗАО «Залогодержатель» заем не погасило. На залог было обращено взыскание, и товары были проданы с публичных торгов за 1 416 000 руб. (в том числе НДС – 216 000 руб.). ООО «Залогодержатель» из выручки от реализации товаров удержал задолженность по займу, а сумму превышения выручки над суммой займа перечислил на счет ЗАО «Залогодатель».

На счетах бухгалтерского учета ООО «Залогодержатель» сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 51

– 1 000 000 руб. – выдан заем под залог товаров;

ДЕБЕТ 008

– 1 000 000 руб. – получены в залог материалы;

КРЕДИТ 008

– 1 000 000 руб. – переданы на публичные торги заложенные товары;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты с организатором торгов» КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по залогу»

– 1 416 000 руб. – отражена задолженность организатора торгов за проданные товары;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты с организатором торгов»

– 1 416 000 руб. – получена выручка от продажи заложенных товаров;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по залогу» КРЕДИТ 58

– 1 000 000 руб. – погашена задолженность по займу;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по залогу» КРЕДИТ 51

– 416 000 руб. (1 416 000 – 1 000 000) – возвращена залогодателю разница между выручкой от продажи предмета залога и суммой займа.

На счетах бухгалтерского учета ЗАО «Залогодатель» сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 66

– 1 000 000 руб. – получен заем;

ДЕБЕТ 45 КРЕДИТ 41

– 1 000 000 руб. – переданы товары в залог;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы»

– 1 416 000 руб. – реализованы товары с публичных торгов;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 45

– 1 000 000 руб. – списана себестоимость товаров;

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 216 000 руб. – начислен НДС с выручки от реализации товаров;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 62

– 1 416 000 руб. – отражена задолженность залогодержателя за реализованные товары;

ДЕБЕТ 66-1 КРЕДИТ 76

– 1 000 000 руб. – погашен заем;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– 416 000 руб. – получена выручка от продажи товаров за вычетом суммы займа.

9.2.13. Вывоз товаров (работ, услуг) с территории Российской Федерации

В соответствии с пунктом 2 статьи 166 Таможенного кодекса РФ при экспорте товаров производятся освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

Иными словами, налогообложение экспортных операций существенно отличается от налогообложения операций по реализации продукции, товаров, работ и услуг российским покупателям. А руководствоваться при исчислении налогов по экспортным сделкам нужно – как и при осуществлении операций на территории России – Налоговым кодексом РФ.

Согласно пункту 2 статьи 151 Налогового кодекса РФ налогообложение товаров при вывозе с территории Российской Федерации зависит от того, под какой таможенный режим они помещены.

НДС не облагаются товары, которые помещены под таможенный режим экспорта и таможенного склада (с целью последующего вывоза в режиме экспорта).

При вывозе товаров за пределы таможенной территории РФ в таможенном режиме реэкспорта уплаченные при ввозе суммы НДС возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Российской Федерации. Об этом говорится в подпункте 2 пункта 2 статьи 151 Налогового кодекса РФ.

Если товары помещены под иные таможенные режимы, то согласно подпункту 4 пункта 2 статьи 151 Налогового кодекса РФ НДС уплачивается, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ.

Особенности исчисления НДС при экспорте готовой продукции и товаров

Порядок исчисления НДС – в том числе и при экспорте продукции, товаров, работ и услуг – регламентируется главой 21 Налогового кодекса РФ.

Налоговая ставка 0 процентов

В соответствии с пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации товаров, работ и услуг на экспорт налогообложение производится по ставке 0 процентов. Правда, для применения данной ставки необходимо представить в налоговую инспекцию пакет документов, подтверждающий осуществление экспорта.

Обратим внимание на то, что речь идет не об освобождении от уплаты НДС при осуществлении экспортных операций, а о применении ставки, равной 0 процентов. На первый взгляд может показаться, что это одно и то же – ведь ставка 0 процентов подразумевает, что НДС с экспортных операций не уплачивается (ведь любая сумма, умноженная на ноль, равна нулю). Однако на самом деле наличие налоговой ставки как таковой – независимо от ее размера – дает организации право на получение налоговых вычетов. Иными словами, организация-экспортер не взимает с иностранного покупателя ни копейки НДС, но имеет право предъявить суммы «входящего» НДС по сырью, материалам, товарам, работам и услугам, связанным с осуществлением экспорта (например, транспортным расходам), к вычету.

В соответствии с пунктом 3 статьи 153 Налогового кодекса РФ выручка от реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В остальных случаях при определении налоговой базы выручку пересчитывают в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), установленному статьей 167 Налогового кодекса РФ.

Обоснование права на применение налоговой ставки 0 процентов – отдельная декларация и пакет документов

Как мы уже отметили, для обоснования права на применение налоговой ставки 0 процентов по экспортным операциям организация обязана представлять в налоговую инспекцию определенные документы. Какие именно – регламентирует статья 165 Налогового кодекса РФ. Подтверждать нулевую ставку надо для того, чтоб можно было не платить НДС при экспорте и возместить «входной» НДС по товарам (работам, услугам), использованным для производства экспортной продукции.

Для того чтобы возместить суммы «входного» НДС по экспортной операции, с 2007 года представлять отдельную декларацию не нужно (п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Согласно пункту 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ при реализации готовой продукции или товаров на экспорт, необходимо представить в налоговую инспекцию следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ. При этом никаких специальных отметок банка не требуется (постановление ФАС Северо-Западного округа от 12 февраля 2007 г. № А56-14102/2006);

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке.

В качестве доказательства того, что деньги поступили, налогоплательщик может представить выписку, оформленную банком, в котором ему открыт банковский счет. При этом налогоплательщик не несет ответственности за оформление выписки банком (см. Постановление ФАС Московского округа от 13 декабря 2006 г., 14 декабря 2006 г. № КА-А40/12070-06). Кроме того, если на распечатках выписок отсутствуют печать банка и подписи его ответственных лиц, то это не является основанием для отказа в возмещении НДС (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 января 2007 г. № А56-46035/2005);

3) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и пограничного таможенного органа (российского таможенного органа, в регионе де-

тельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ).

Согласно пункту 39 VI Инструкции о порядке заполнения грузовой таможенной декларации и транзитной декларации (утверждена приказом ФТС России от 11 августа 2006 г. № 762) на декларации таможенный орган, в котором оформляется товар на экспорт, ставится отметка «Выпуск разрешен».

Вторая отметка «Товар вывезен» проставляется пограничным таможенным органом в пункте пропуска, через который был вывезен экспортный товар за пределы РФ.

Понятно, что в подавляющем большинстве случаев продавец не сопровождает груз. Поэтому чтобы получить копию таможенной декларации с отметками таможни и пограничных постов можно обратиться в пограничный таможенный орган с соответствующим заявлением. Как это сделать сказано в Порядке действия должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации). Этот документ утвержден приказом ФТС России от 18 декабря 2006 г. № 1327.

Другой вариант – запросить копию декларации у перевозчика, который вывозил экспортный товар либо у иностранного контрагента;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

В отдельных ситуациях вышеуказанный пакет документов может модифицироваться. Особенности представления документов в некоторых конкретных случаях также прописаны в статье 165 Налогового кодекса РФ. Так, при осуществлении внешнеторговых товарообменных (бартерных) вместо выписки банка операций налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. При вывозе товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи можно не предоставлять копии транспортных или товаросопроводительных документов. А в случае осуществления экспорта через посредника предоставляется пакет документов, прописанный в пункте 2 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Однако чиновники дополняют требования кодекса. И отстаивать право на вычет приходится в судах. Впрочем, арбитражная практика знает множество примеров, когда налогоплательщикам удавалось добиться возмещения. Вот один лишь пример. Если налогоплательщик предоставил в налоговую инспекцию все документы, предусмотренные статьей 165 Налогового кодекса РФ, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0%, то он вправе получить возмещение НДС, даже если на товаросопроводительных документах отсутствует отметка «товар вывезен» (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 2 ноября 2006 г. № А82-17133/2005-37).

Согласно статье 164 Налогового кодекса РФ реализация товара в режиме экспорта облагается НДС по ставке 0 процентов. В соответствии со статьей 165 Налогового кодекса РФ налогоплательщику необходимо обосновать применение налоговой ставки 0 процентов, для этого требуется предоставить пакет документов, предусмотренный указанной статьей.

Подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ предусмотрены следующие требования к товаросопроводительным документам на товары, вывезенные воздушным транспортом: налогоплательщиком в налоговый орган представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

В рассматриваемом постановлении суд указал, что налогоплательщику необходимо соблюдать лишь вышеперечисленные требования, а отсутствие отметки таможенным органом «вывоз разрешен» не препятствует возмещению «экспортного» НДС.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Московского округа от 27 мая 2004 г. № КА-А40/4215, в данном постановлении суд указывает, что абзац 6 подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ является специальной нормой и имеет приоритет перед общей нормой подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

В письме от 21 марта 2006 г. № ШТ-6-03/297@ ФНС России разъясняет, что подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса РФ и Инструкцией о подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров с таможенной территории Российской Федерации (на таможенную территорию Российской Федерации).

Она утверждена приказом ГТК России от 21 июля 2003 г. № 806 не предусмотрено проставление отметки о вывозе товара таможенным органом.

Таким образом, налогоплательщик в данном случае в полном объеме обосновал свое право на возмещение «экспортного» НДС, в связи с чем, суд удовлетворил заявленные им исковые требования.

Другой пример. ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 25 октября 2006 г. № Ф03-А73/06-2/3771 признал, что несовпадение дат в копии поручения на отгрузку экспортируемых грузов и грузовой таможенной декларации не является законным основанием для признания непредставленным поручения на отгрузку экспортируемых товаров налогоплательщиком.

В другом деле, судьи пришли к выводу, что Занижение экспортных цен и убыточность сделки по экспорту товара сами по себе не могут влиять на право экспортера применить налоговую ставку 0 процентов и налоговые вычеты (постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. № 5801/06 по делу № А50-20003/2005-А1).

Налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в возмещении НДС на том основании, что экспортный контракт заключен представителем налогоплательщика, срок действия доверенности которого истек (постановление ФАС Поволжского округа от 3 ноября 2005 г. № А12-3416/06-С36). Судьи пришли к выводу, что в соответствии со статьей 183 Гражданского кодекса РФ заключение сделки неуполномоченным лицом не влечет ее недействительности в случае последующего ее прямого одобрения.

Последующее одобрение сделки представляемым создает, изменяет и прекращает для него гражданские права и обязанности по данной сделке с момента ее совершения.

Согласно Информационному письму ВАС РФ от 23 октября 2000 г. № 57 «О некоторых вопросах практики применения статьи 183 Гражданского кодекса РФ» под прямым последующим одобрением сделки представляемым, в частности, могут пониматься письменное или устное одобрение, независимо от того, адресовано ли оно непосредственно контрагенту по сделке; признание представляемым претензии контрагента; конкретные действия представляемого, если они свидетельствуют об одобрении сделки (например, полная или частичная оплата товаров, работ, услуг, их приемка для использования, полная или частичная уплата процентов по основному долгу, равно как и уплата неустойки и других сумм в связи с нарушением обязательства; реализация других прав и обязанностей по сделке); заключение другой сделки, которая обеспечивает первую или заключена во исполнение либо во изменение первой; просьба об отсрочке или рассрочке исполнения; акцепт инкассового поручения.

При оценке судами обстоятельств, свидетельствующих об одобрении представляемым – юридическим лицом соответствующей сделки, необходимо принимать во внимание, что независимо от формы одобрения оно должно исходить от органа или лица, уполномоченных в силу закона, учредительных документов или договора заключать такие сделки или совершать действия, которые могут рассматриваться как одобрение.

Таким образом, суд признал последующие действия налогоплательщика прямым одобрением экспортной сделки, в связи с чем отклонил доводы налогового органа и удовлетворил исковые требования налогоплательщика.

Однако учтите, что представление полного пакета документов, соответствующих требованиям статьи 165 Налогового РФ, не влечет автоматического применения налоговой ставки 0 процентов и возмещения налога на добавленную стоимость. Это лишь является условием, подтверждающим факт реального экспорта и уплату налога на добавленную стоимость, в связи с чем при решении вопроса о применении налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов учитываются результаты встречных проверок налоговым органом достоверности, комплектности и непротиворечивости представленных документов, проверки предприятий-поставщиков с целью установления факта выполнения безусловной обязанности поставщиков уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме (постановление ФАС Московского округа от 10 ноября 2006 г. № КА-А40/10971-06).

В любом случае данный пакет документов должен быть представлен в налоговую инспекцию в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товара под таможенный режим экспорта. Этот срок установлен в пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ. При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ моментом определения налоговой базы при осуществлении экспортных операций считается последний день месяца, в котором собран полный пакет документов.

Указанный пакет документов согласно пункту 10 статьи 165 Налогового кодекса РФ должен представляться в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией. Срок подачи декларации по НДС – ежемесячно или ежеквартально до 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

До завершения налоговым органом проверки декларации по налоговой ставке 0 процентов и документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик не вправе уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет на основании общей декларации, за счет сумм налога, заявленных им к возмещению из бюджета. К такому выводу пришел Президиум ВАС РФ в постановлении от 17 октября 2006 г. № 5370/06.

Суть дела в следующем. Налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость, а также отдельную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, заявив в ней к возмещению из бюджета НДС.

По результатам камеральной проверки налоговых деклараций по операциям, произведенным на территории Российской Федерации (внутреннем рынке), налоговым органом направлено налогоплательщику требование об уплате НДС.

При этом налоговым органом отказано в удовлетворении заявлений налогоплательщика о зачете НДС, заявленного налогоплательщиком к возмещению в отдельных налоговых декларациях по НДС по налоговой ставке 0 процентов за те же налоговые периоды, в счет уплаты того же налога по внутреннему рынку. Отказ мотивирован ссылкой на невозможность возмещения (зачета) данного налога до окончания камеральной проверки указанных деклараций и документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ.

Впоследствии по результатам проверки представленных налогоплательщиком документов налоговый орган признал обоснованным применение налоговой ставки 0 процентов по реализации товаров в таможенном режиме экспорта и подтвердил правомерность налоговых вычетов и возмещения НДС. С учетом заявлений налогоплательщика налоговый орган произвел зачет возмещаемых сумм в счет текущих платежей НДС по внутреннему рынку, в том числе суммы, указанной в оспариваемом требовании.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным названного требования. По мнению налогоплательщика, требование об уплате недоимки по НДС по внутреннему рынку неправомерно, поскольку имелись основания для возмещения (зачета) сумм данного налога, заявленных налогоплательщиком в отдельных налоговых декларациях по налоговой ставке 0 процентов и подтвержденных представленными в налоговый орган документами.

Суд рассуждал так. В силу пункта 6 статьи 166 Налогового кодекса РФ сумма налога на добавленную стоимость по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых в соответствии с пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

Из пункта 1 статьи 173 Налогового кодекса РФ следует, что выручка от реализации товаров (работ, услуг) как объект обложения налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов и относящиеся к этой выручке налоговые вычеты учитываются отдельно от налоговой базы, возникшей у налогоплательщика при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной с этой базы, и суммы налоговых вычетов, относящейся к этой базе.

Согласно пункту 4 статьи 176 Налогового кодекса РФ суммы, предусмотренные статьей 171 Налогового кодекса РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), названных в подпунктах 1–6 и 8 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, а также суммы налога, исчисленные и уплаченные в соответствии с пунктом 6 статьи 166 Налогового кодекса РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации, указанной в пункте 6 статьи 164 Налогового кодекса РФ, и документов, приведенных в статье 165 Налогового кодекса РФ. В течение трех месяцев налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Следовательно, по операциям, облагаемым в силу подпунктов 1–6 и 8 пункта 1 статьи 164 НК РФ НДС по налоговой ставке 0 процентов, налоговые вычеты и возмещение налога производятся на основании отдельной налоговой декларации и только после проверки налоговым органом представленных налогоплательщиком с декларацией документов на соответствие требованиям статьи 165 Налогового кодекса РФ.

В связи с этим положения, содержащиеся в статье 171 Налогового кодекса РФ, подлежат применению во взаимосвязи с положениями статьи 176 Налогового кодекса РФ.

Налоговый кодекс РФ на налогоплательщика возложена обязанность до 20-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, самостоятельно исчислить и уплатить НДС. Однако, как установлено налоговым

органом, на основании общей налоговой декларации по операциям реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке налогоплательщиком неправомерно уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, что и послужило причиной направления налогоплательщику оспариваемого требования.

Доводы налогоплательщика о праве зачесть в счет текущих платежей суммы, подлежащие возмещению из бюджета на основании отдельных налоговых деклараций по НДС по налоговой ставке 0 процентов, и уменьшить, таким образом, сумму налога за тот же налоговый период по внутреннему рынку не соответствуют Налоговому кодексу РФ. До завершения налоговым органом проверки декларации по налоговой ставке 0 процентов и документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, налогоплательщик не вправе уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет на основании общей декларации, за счет сумм налога, заявленных им к возмещению из бюджета, поскольку возмещение (зачет) осуществляется налоговым органом в порядке и сроки, установленные статьей 176 Налогового кодекса РФ.

Аналогичная правовая позиция сформулирована в постановлениях Президиума ВАС РФ от 14 декабря 2004 г. № 3521/04, от 7 февраля 2006 г. № 11608/05 и от 7 февраля 2006 г. № 11626/05: «...В течение трех месяцев налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. По операциям, облагаемым в силу подпунктов 1 – 6 и 8 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, налоговые вычеты производятся в форме возмещения на основании отдельной налоговой декларации и после проверки налоговым органом представленных налогоплательщиком с декларацией документов на соответствие требованиям статьи 165 Налогового кодекса РФ.

В связи с этим положения, содержащиеся в статье 171 Налогового кодекса РФ, подлежат применению во взаимосвязи с положениями статьи 176 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, налогоплательщик не вправе уменьшить сумму, подлежащую уплате в бюджет по общей декларации по налогу на добавленную стоимость, за счет сумм налога, заявленных им к возмещению из бюджета в декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, поскольку возмещение соответствующих сумм осуществляется налоговым органом в порядке и сроки, установленные статьей 176 Налогового кодекса РФ». Налогоплательщику отказано в удовлетворении заявленного им требования.

Если пакет документов собран не вовремя

В пункте 9 статьи 165 Налогового кодекса РФ также прописано, что если по истечении 180 дней с даты выпуска товаров на экспорт региональными таможенными органами организация-экспортер не сможет собрать и представить в налоговую инспекцию вышеуказанные документы, она обязана исчислить НДС с осуществленной экспортной операции по ставкам 10 процентов или 18 процентов соответственно – в зависимости от того, какая ставка НДС должна применяться к вывезенным на экспорт товарам согласно пунктам 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

При этом согласно пункту 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ в подобной ситуации моментом определения налоговой базы считается день отгрузки. Следовательно, в случае, если пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. Такие разъяснения даны и в Порядке заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденном приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н.

Таким образом, если на 181-й день полный пакет документов не собран, необходимо подать уточненную декларацию за тот месяц, в котором была произведена отгрузка данных товаров на экспорт – а было это полгода назад. При этом нужно также учитывать, что уточненные декларации следует подавать не по той форме, которая действует в момент подачи декларации, а по той форме, которая действовала в том периоде, за который подается уточненная декларация.

В случае если налогоплательщик предоставил пакет документов, необходимый для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по истечении 180-ти дней с даты оформления таможенной декларации, то налогоплательщику могут быть начислены пени. Начиная со 181 дня и заканчивая датой представле-

ния декларации по налоговой ставке 0 процентов. К такому выводу пришел ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 2 октября 2006 г. № Ф04-364/2006.

Вот как рассуждал суд. Статьями 164 и 165 Налогового кодекса РФ предусмотрено право и порядок применения налоговой ставки 0 процентов. Для этого налогоплательщику необходимо предоставить в налоговый орган пакет документов, предусмотренной статьей 165 Налогового кодекса РФ. При этом его необходимо предоставить не позднее 180 дней с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта. В случае не предоставления указанного пакета документов в течение 180 дней, налогоплательщик определяет налоговую базу в момент отгрузки товара и уплачивает налог по ставке 18 или 10 процентов соответственно. В случае последующего подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, налогоплательщик вправе потребовать возврата уплаченного НДС.

В Письме Минфина России от 28 июля 2006 г. № 03-04-15/140 указано: «...если полный пакет документов, предусмотренных вышеуказанными пунктами 1–5 статьи 165 Налогового кодекса РФ, не собран в течение 180 дней, то операции по реализации указанных товаров (работ, услуг) подлежат включению в раздел 2 «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено» декларации по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг). При этом налогоплательщик должен уплатить пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты налога.

Порядок и сроки уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет определены статьей 174 Налогового кодекса РФ. Так, положениями данной статьи предусмотрено, что уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации (включая операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных вышеуказанными подпунктами 1–3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ), производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров (работ, услуг) за истекший налоговый период, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Поэтому в случае отсутствия на 181-й день документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога в отношении указанных товаров (работ, услуг), пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога на добавленную стоимость до дня исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога. В случае неуплаты налогоплательщиком налога на добавленную стоимость по таким операциям пени начисляются до дня подачи налогоплательщиком в налоговые органы налоговой декларации с пакетом документов, подтверждающих правомерность применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость».

Для отражения информации об экспортных операциях, по которым срок сбора документов истек, предназначен Раздел 7 «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена». Например, если товар был отгружен на экспорт в мае 2007 года, срок представления документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, истекает в ноябре 2007 года, и если необходимый пакет документов так и не собран, необходимо начислить НДС и показать налоговые вычеты по этой реализации, но не в ноябрьской декларации, а в уточненной декларации по НДС за май 2007 года. Отражая суммы, подлежащие обложению НДС, следует также помнить о том, что «входной» НДС по данной экспортной сделке можно предъявить к вычету. Данные суммы также отражаются в разделе 3 уточненной декларации.

Однако это не означает, что право применения ставки 0 процентов потеряно навсегда. Если впоследствии организация сможет собрать пакет документов, подтверждающих право на применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченная сумма НДС подлежит вычету в порядке, предусмотренном в статье 176 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо включить данные операции в декларацию по НДС за тот налоговый период, в котором собран полный пакет документов. Возмещение НДС на основании данной декларации и приложенных к ней документов производится не позднее трех месяцев со дня ее представления. В течение этого срока налоговая инспекция проверяет обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов и применяет решение о возмещении или отказе в возмещении. Мотивированное заключение об отказе должно быть представлено не позднее 10 дней после вынесения такого решения, в противном случае налоговый орган обязан принять решение о возмещении.

Само возмещение НДС производится в следующем порядке:

1. Если у организации есть недоимки и пени по НДС или другим налогам и сборам или есть задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Данный зачет налоговые органы производят самостоятельно и сообщают о нем налогоплательщику в течение 10 дней. При этом в случае, если недоимка по НДС образовалась в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм НДС, и она не превышает сумму, подлежащую возмещению, пеня на сумму недоимки не начисляется.

2. Если у организации нет недоимок и пеней по НДС и другим налогам или задолженности по присужденным налоговым санкциям, суммы, подлежащие возмещению:

- либо засчитываются в счет текущих платежей по НДС или иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или в связи с реализацией работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией таких товаров, по согласованию с таможенными органами,

- либо подлежат возврату налогоплательщику по его заявлению.

В последнем случае налоговые органы обязаны не позднее последнего дня трехмесячного периода, отведенного на проверку и вынесение решения, вынести и направить на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства решение о возврате сумм НДС. Федеральное казначейство обязано осуществить возврат в течение двух недель после получения решения налогового органа (причем в случае, когда такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней, считая со дня направления налоговым органом, датой получения такого решения признается восьмой день, считая со дня направления такого решения налоговым органом).

При нарушении вышеуказанных сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Теперь к арбитражной практике. В каком периоде вправе заявить экспортные вычеты, если они подтверждены позднее обоснованности применения ставки 0 процентов, которая была подтверждена в рамках 180 дней? Налоговый кодекс не дает четкого ответа на этот вопрос. Однако арбитражная практика подтверждает, что применить ставку 0 процентов можно в том в том периоде, когда собран пакет документов.

Так Президиума ВАС РФ в постановлении от 7 июня 2005 г. № 1321/05 пришел к выводу, что налогоплательщик, обнаруживший факты неотражения (неполного отражения) сведений в ранее поданной декларации, вправе внести необходимые изменения и дополнения в декларацию того налогового периода, к которому относятся операции и выплаты по ним.

В другом деле суд признал, что поскольку операции, в отношении которых налоговыми органами подтверждено применение налоговой ставки 0 процентов, относятся к конкретным, фиксированным и заведомо известным налоговым периодам, суд сделал вывод о том, что вычеты по этим операциям должны производиться по декларациям соответствующих налоговых периодов. Такой вывод содержится в постановлении Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6631/06 по делу № А50-20951/2005-А10.

ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 28 декабря 2006 г. по делу № А56-9094/2006 указал, что, поскольку пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ установлен общий порядок применения налоговых вычетов, в том числе по операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, отсутствие у налогоплательщика предусмотренных названной нормой первичных документов не препятствует определению налоговой базы в порядке, предусмотренном пунктом 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ. То есть налогоплательщик должен был внести изменения в декларацию за тот период, в котором совершались экспортные операции, а не в периоде сбора пакета документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ.

Налоговая декларация

По новым правилам (действуют с 2007 года) операции по экспорту нужно отражать в единой декларации по НДС наряду с операциями на внутреннем рынке. Форма декларации и порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. № 136н.

Порядок заполнения декларации зависит от того подтверждено применение ставки 0 процентов или нет. Если документы собраны в течение 180 дней, то заполняется раздел 5 декларации. При этом ее надо подать не позд-

нее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором отгружены товары и собраны документы (если отгрузка и сбор документов произошли в одном налоговом периоде). Если документы собраны позже, то декларацию представляют не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором собраны документы.

Если документы в указанный срок так и не собраны, то не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором наступил 181-й день с даты отгрузки раздел 7 уточненной декларации. Когда документы собраны нужно подать не позднее месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором собраны документы, заполнить раздел 5.

Если документы не собраны до истечения трех лет, считая с даты отгрузки, то нужно подать уточненную декларацию за налоговый период, следующий за истекшим налоговым периодом, в котором наступил 181-й день с даты отгрузки. И заполнить раздел 7 уточненной декларации.

При продаже товаров на экспорт счета-фактуры составляются в общеустановленном порядке. Дело в том, что ни нормы главы 21 Налогового кодекса РФ, ни Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС не предписывают какого-то специального порядка выписки и регистрации счетов-фактур при экспорте товаров.

То есть счета-фактуры иностранному покупателю выставляют не позднее пяти календарных дней считая с даты отгрузки и регистрируют в журнале учета выставленных счетов-фактур.

В книге продаж счет-фактура регистрируется в последний день месяца, в котором собран полный пакет подтверждающих экспорт документов, либо на дату фактической отгрузки, если такие документы в установленный срок не будут собраны. Об этом сказано в пункте 9 статьи 167 Налогового кодекса РФ.

Что касается возмещения НДС, то счета-фактуры, выставленные поставщиками товаров (работ, услуг), используемых при производстве экспортной продукции регистрируются в книге покупок по мере возникновения права на возмещение. Такое право экспортеры получают в том месяце, когда собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ для подтверждения ставки 0 процентов либо на дату, соответствующую моменту последующего исчисления НДС по налоговой ставке 0 процентов, при наличии на этот момент документов (п. 3 ст. 172 Налогового кодекса РФ).

Особенности исчисления НДС при экспорте работ и услуг

При экспорте работ и услуг действуют те же правила, что и при экспорте товаров. В частности, согласно пункту 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ при реализации услуг, связанных с производством и реализацией товаров на экспорт, в т.ч. с сопровождением, транспортировкой, погрузкой, перегрузкой экспортируемых и импортируемых товаров, а также при оказании услуг по международным перевозкам пассажиров и багажа, при выполнении работ в космическом пространстве, при реализации товаров и услуг дипломатическим представительствам и их персоналу и выполнении некоторых других работ и услуг на экспорт применяется налоговая ставка 0 процентов.

Для подтверждения права на применение ставки 0 процентов при выполнении работ или оказании услуг, указанных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, необходимо представлять документы, перечень которых для каждого вида услуг и работ установлен в статье 165 Налогового кодекса РФ. Как мы уже отметили, если пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, операции по реализации данных товаров подлежат включению в декларацию по ставке 0 процентов за тот налоговый период, на который приходится день отгрузки товаров. При реализации работ (услуг) – в частности, предусмотренных статьей 164 Налогового кодекса РФ – в подобной ситуации нужно учитывать, что днем отгрузки будет считаться день выполнения работ (оказания услуг).

В случае, если организация получает аванс в счет выполнения работ или оказания услуг на экспорт, она обязана уплатить НДС – так же, как и при экспорте товаров. Исключение составляют случаи получения авансов в счет предстоящего выполнения на экспорт работ или услуг, включенных в Перечень работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также при осуществлении комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве, длительность производственного цикла выполнения (оказания) которых составляет свыше шести месяцев, утвержденный постановлением Правительства РФ от 16 июля 2003 г. № 432.

Осуществляя выполнение работ или оказание услуг по договору с иностранными заказчиками необходимо обращать особое внимание на то, что является местом реализации данных работ или услуг. Ведь если местом выполнения работ или оказания услуг будет признана территория РФ, они должны облагаться НДС в общеустановленном порядке – то есть по ставке 18 процентов (или по ставке 10 процентов в зависимости от вида услуг).

9.2.14. Импорт товаров

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации является самостоятельным объектом налогообложения по НДС.

Как и при исчислении акцизов, особенности налогообложения ввозимых товаров налогом на добавленную стоимость зависят от избранного таможенного режима – согласно пункту 1 статьи 151 Налогового кодекса РФ:

при выпуске для свободного обращения НДС уплачивается в полном объеме;

при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с Налогового кодекса РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

при помещении товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов НДС не уплачивается;

при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории НДС не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;

при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты НДС в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления НДС уплачивается в полном объеме.

Согласно статье 152 Налогового кодекса РФ в случае, если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу РФ товаров, взимание НДС с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых на территорию РФ, осуществляют налоговые органы РФ. Объектом налогообложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию РФ, включая затраты на их доставку до границы РФ. НДС в такой ситуации уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию РФ. Конкретный порядок уплаты налога на товары, перемещаемые через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

Налоговая база по НДС определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ. При этом в случае, если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют как подакцизные товары, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. Аналогичным образом определяется налоговая база в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с таможенной территории РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

В случае, если в соответствии с международным договором Российской Федерации отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, налоговая база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы РФ, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

В соответствии с пунктом 1 статьи 174 и статьей 177 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможен-

ным законодательством, а именно – согласно пункту 1 статьи 329 Таможенного кодекса РФ – не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

Согласно пункту 5 статьи 164 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ применяются налоговые ставки 18 процентов и 10 процентов в соответствии с общеустановленными требованиями, указанными в пунктах 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Порядок формирования налоговой базы по НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ прописан в статье 160 Налогового кодекса РФ. В общем случае налоговая база определяется как сумма:

Таможенной стоимости ввозимых товаров;

Подлежащей уплате таможенной пошлины;

Подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Таким образом, необходимо прибавить к таможенной стоимости все таможенные платежи, за исключением таможенных сборов (и, естественно, самой суммы НДС).



ПРИМЕР *ОАО «Делия» ввозит в Россию партию немецкого пива. Контрактная стоимость товара на условии СІР Санкт-Петербург составила 22 000 евро, что по курсу на дату подачи таможенной декларации составляет:*

$22\,000 \text{ евро} \times 33,95 \text{ руб./евро} = 746\,900 \text{ руб.};$

Таможенная пошлина составляет 509 250 руб.

Сумма акциза составляет 47 750 руб.

Следовательно, налоговая база по НДС по ввозимому пиву составляет:

$746\,900 + 509\,250 + 47\,750 = 1\,303\,900 \text{ руб.}$

А сумма НДС, подлежащего уплате при ввозе пива, составит:

$1\,303\,900 \text{ руб.} \times 18\% = 234\,702 \text{ руб.}$

Если ввозимые ценности не являются подакцизными товарами, налоговая база по НДС получается путем суммирования таможенной стоимости ввозимых ценностей и таможенной пошлины.



ПРИМЕР *ЗАО «Мальвина» приобретает у французской фирмы Textile партию шелковых тканей:*

таможенная стоимость импортируемых шелковых тканей составляет 474 929,82 евро, или 16 242 600 руб.

таможенный сбор составляет 50 000 руб.;

таможенная пошлина равна 812 130 руб.

В этом случае налоговая база по НДС составляет:

$16\,242\,600 + 812\,130 = 17\,054\,730 \text{ руб.}$

А сумма НДС, подлежащая уплате в связи с ввозом тканей, составит:

$17\,054\,730 \text{ руб.} \times 18\% = 3\,069\,851 \text{ руб.}$

Если же товар ввозится беспошлинно, налоговая база по НДС будет равна таможенной стоимости ввозимых товаров.

В случае, если ввозимые товары будут использованы при осуществлении операций, облагаемых НДС (например, если фирма ввозит сырье для производства продукции, при продаже которой будет начисляться НДС), или если они ввозятся для перепродажи (и при перепродаже будет начисляться НДС, т.е. фирма не будет продавать ввезенные товары в розницу в регионе, где розничная торговля переведена на ЕНВД), суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления,

временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, подлежат вычету. Об этом гласит пункт 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ.

Порядок применения данного налогового вычета прописан в пункте 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ. Для этого необходимо иметь документы, подтверждающие фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (например, платежное поручение), а также первичные документы, подтверждающие факт принятия ввезенных ценностей на учет (т.е. оприходование товаров, материалов, оборудования к установке, основных средств или нематериальных активов).

Если же ввезенные ценности используются в деятельности, не облагаемой НДС (например, если товары ввезены для продажи в розницу в рамках деятельности, подпадающей под ЕНВД, или, например, ввезенное сырье использовано при производстве продукции, не облагаемой НДС на основании статьи 149 Налогового кодекса РФ), сумму НДС, начисленную и уплаченную при их ввозе, нужно включить в их стоимость на основании пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Бухгалтерам фирм, применяющих «упрощенку», необходимо также учесть, что согласно пункту 2 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ применение упрощенной системы налогообложения не освобождает их от необходимости уплачивать НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Поэтому при осуществлении импортных операций им нужно исчислить и уплатить НДС в общеустановленном порядке. Однако поскольку в отношении остальных операций они не признаются налогоплательщиками НДС, сумму уплаченного при ввозе ценностей НДС предъявлять к вычету нельзя. В случае применения объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» ее можно будет включить в состав расходов на основании подпункта 8 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

9.3. Единый социальный налог (ЕСН)

Пунктом 1 статьи 235 Налогового кодекса РФ установлены две категории **налогоплательщиков** ЕСН (далее – налогоплательщики), а именно:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам:
организации;
индивидуальные предприниматели;
физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Заметим, что в силу пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ в целях применения Налогового кодекса РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее – российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (далее – иностранные организации).

Под индивидуальными предпринимателями в целях применения Налогового кодекса РФ понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты в целях применения Налогового кодекса РФ также относятся к индивидуальным предпринимателям.

В целях исчисления и уплаты ЕСН главы члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравняются к индивидуальным предпринимателям. Тут есть один спорный момент.

В соответствии с пунктом 3 статьи 23 Федерального закона от 11 июня 2003 г. № 74-ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» (далее – Закон № 74-ФЗ) крестьянское (фермерское) хозяйство, созданное как юридическое лицо в соответствии с Законом РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 348-1 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве», вправе сохранить статус юридического лица на период до 1 января 2010 года.

На такие крестьянские (фермерские) хозяйства нормы Закона № 74-ФЗ, а также нормы иных нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих деятельность крестьянских (фермерских) хозяйств, распространяются постольку, поскольку иное не вытекает из федерального закона, иных нормативных правовых актов Российской Федерации или существа правоотношения.

Таким образом, с 1 января 2002 года (даты вступления в силу главы 24 Налогового кодекса РФ) главы члены крестьянских (фермерских) хозяйств являются плательщиками ЕСН в порядке, определенном для индивидуальных предпринимателей, в не зависимости от наличия у них статуса юридического лица. Возникает противоречие.

Официальная позиция такова. Минфин России в письме от 27 августа 2004 г. № 03-05-02-04/5 высказал такую точку зрения: «...главы и члены крестьянских (фермерских) хозяйств признаются плательщиками единого социального налога в порядке, установленном для индивидуальных предпринимателей, независимо от организационно-правовой формы осуществления их деятельности».

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, указанным в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 235 Налогового кодекса РФ, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.



ПРИМЕР *Индивидуальный предприниматель занимается производством мебели по индивидуальным заказам. Для выполнения заказов он нанял 15 работников, с которыми заключил трудовые договоры. Следовательно, индивидуальный предприниматель должен уплачивать ЕСН по двум направлениям:*

1) при выплате заработной платы и иных вознаграждений своим работникам, — на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 235 Налогового кодекса РФ;

2) при получении доходов от производства мебели по индивидуальным заказам за вычетом расходов, связанных с такой деятельностью, — на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 235 Налогового кодекса РФ.

Пунктом 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ установлено, что **объектом налогообложения** для организации и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В пункте 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106 (далее — Обзор) судом указано, что «выплаты в возмещение издержек, понесенных исполнителем при исполнении договора возмездного оказания услуг (подрядчиком при исполнении договора подряда), не подлежат обложению ЕСН, если эти издержки фактически понесены исполнителем (подрядчиком)».

Проанализируем более подробно данную позицию Президиума ВАС РФ.

Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 779 Гражданского кодекса РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Президиум ВАС РФ указал, что компенсация издержек лиц, возмездно оказывающих услуги, направлена на погашение расходов, произведенных исполнителями в интересах заказчика услуг, и, следовательно, не может рассматриваться в качестве оплаты самих услуг.

Заметим, что к аналогичным выводам Президиум ВАС РФ пришел в постановлении от 18 августа 2005 г. № 1443/05: «... компенсация расходов исполнителей услуг по гражданско-правовым договорам, связанных с проездом к месту оказания услуг и проживанием, не относится к выплатам, перечисленным в пунктах 1 и 2 статьи 236 Налогового кодекса РФ...выплаты, направленные на компенсацию этих расходов, не признаются объектом обложения единым социальным налогом, независимо от включения их в состав расходов при налогообложении прибыли».

Минфин России и налоговые органы придерживаются по этому вопросу противоположной позиции. Так, в письме ФНС России от 13 апреля 2005 г. № ГВ-6-05/294@, со ссылкой на Письмо Минфина России от 17 марта 2005 г. № 03-05-02-03/15, применительно к возмещению затрат физических лиц расходов на проживание в гостинице и проезд, сделаны следующие выводы:

«В соответствии со статьей 166 Трудового кодекса служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Таким образом, служебной поездкой (командировкой) является поездка, осуществляемая работником в рамках трудовых отношений с работодателем.

Статьей 16 Трудового кодекса установлено, что трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора.

Поездки, осуществляемые физическим лицом в рамках гражданско-правовых отношений, не основаны на трудовых отношениях между работником и работодателем и поэтому не могут рассматриваться ни как поездки «работников, связанные с выполнением трудовых обязанностей», ни как «служебные командировки».

Суммы возмещения затрат на проезд и проживание в гостинице являются, по существу, дополнительным вознаграждением физическим лицам за выполняемые (оказываемые) ими по гражданско-правовому договору работы (услуги) и подлежат включению в налоговую базу по единому социальному налогу».

Таким образом, представляется, что позиция Президиума ВАС РФ относительно компенсации издержек лиц, возмездно оказывающих услуги, укрепит позицию налогоплательщика в налоговых спорах по данному вопросу.

Отметим также, что в данном Обзоре Президиум ВАС РФ высказался по еще одному широко обсуждаемому вопросу. В пункте 2 Обзора Президиум ВАС РФ указал, что выплаты, осуществляемые на основании пункта 2 статьи 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» в пользу членов совета директоров акционерного общества, являются объектом обложения единым социальным налогом. Проанализируем данную позицию более подробно.

В пункте 2 Обзора Президиум ВАС РФ рассмотрел вопрос включения в налоговую базу по ЕСН выплат в пользу членов совета директоров акционерного общества.

В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт занижения налоговой базы по единому социальному налогу, образовавшегося вследствие не включения в нее сумм выплат членам совета директоров акционерного общества (далее – общество), и доначислил обществу ЕСН.

Позиция суда: в соответствии со статьей 103 Гражданского кодекса РФ совет директоров (наблюдательный совет) является одним из органов управления акционерного общества и осуществляет общее руководство его деятельностью, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров.

Таким образом, деятельность совета директоров акционерного общества и отношения между советом директоров общества и самим обществом регулируются нормами гражданского законодательства. Эти отношения являются гражданско-правовыми.

Согласно пункту 2 статьи 64 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» по решению общего собрания акционеров членам совета директоров (наблюдательного совета) общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждение и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими функций членов совета директоров (наблюдательного совета) общества. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания акционеров.

Следовательно, выплата вознаграждения членам совета директоров общества связана с выполнением ими управленческих функций. Такая деятельность подпадает под объект обложения единым социальным налогом, предусмотренный пунктом 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, по мнению суда, налоговый орган правомерно доначислил акционерному обществу единый социальный налог с сумм вознаграждений, выплаченных членам совета директоров общества.

Налогоплательщику следует обратить внимание, что Минфин России придерживался по данному вопросу противоположной позиции. Так, в Письме Минфина России от 27 октября 2005 г. № 03-03-04/1/312 указано: «... вознаграждение членам совета директоров за управленческие функции не может являться предметом трудового договора между организацией и членами, так как совет директоров является вышестоящей инстанцией по

отношению к генеральному директору организации. Как правило, вознаграждение членам совета директоров выплачивается по решению учредителей, участников или основных акционеров, которые их и назначают. Поэтому такое вознаграждение не является оплатой труда.

Таким образом, вознаграждения членам совета директоров не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, в случае если у организации такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций (на основании пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ)».

Объектом налогообложения ЕСН для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые налогоплательщиками в пользу физических лиц.

Обратим внимание читателя на то, что не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав).

Так к договорам, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, в частности, относятся договоры поставки, купли-продажи, а к договорам, связанным с передачей в пользование имущества, относятся договоры аренды.

Если организация, заключившая с физическим лицом, не являющимся сотрудником организации, договор аренды транспортного средства без экипажа, не должна облагать суммы выплат по данному договору ЕСН, так как такие выплаты связаны с передачей в пользование имущества, а не с выполнением работ, оказанием услуг по трудовым или гражданско-правовым договорам. Такая позиция высказана в письме Управления ФНС России по г. Москве от 11 марта 2005 г. № 21-18/72.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. № Ф04-9813/2005(18913-А27-25) суд указал, что суммы, выплаченные по договорам купли-продажи, заключенным организацией с физическими лицами, к организации переходит право собственности на документацию, содержащую научно-техническую информацию. Принимая во внимание положение абзаца 3 пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ, суд считает, что указанные выплаты были произведены в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности на имущество, в силу чего данные выплаты не относятся к объектам налогообложения ЕСН.

Пунктом 2 статьи 236 Налогового кодекса РФ установлено, что объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, не производящих выплаты физическим лицам, признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Для налогоплательщиков — членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) из дохода исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.



ПРИМЕР Доходы индивидуального предпринимателя Кочанова К.К. от предпринимательской деятельности за 2007 год составили 400 000 рублей, а расходы, связанные с извлечением доходов, — 320 000 рублей.

Налоговая база определяется как сумма доходов за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Таким образом, налоговая база составляет 80 000 рублей (400 000 рублей – 320 000 рублей). С этой суммы и исчисляется ЕСН.

Пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ установлено, что выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если:

у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;

у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Формулировка пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Такой вывод был сделан в пункте 3 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106 (далее — Обзор).

Проанализируем эту позицию более подробно.

Итак, Президиум ВАС РФ указал, что арбитражным судам при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по единому социальному налогу, необходимо иметь в виду, что пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

Налогоплательщик обратился в арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения налогового органа о доначислении ЕСН.

В налоговом периоде общество при выполнении работ, обусловленных трудовым договором, выплачивало своим работникам премии за производственные результаты.

Данные выплаты согласно пункту 2 статьи 255 Налогового кодекса РФ отнесены к расходам на оплату труда, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Налогоплательщик вместо уменьшения на эти расходы налоговой базы по налогу на прибыль уменьшило на их сумму налоговую базу по ЕСН, полагая, что пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ предоставляет ему право такого выбора.

Заметим, что до выхода данного Обзора Минфин и налоговые органы указывали на недопустимость применения положений пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ «по желанию» налогоплательщика, — под действие пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ подпадают исключительно те выплаты, которые перечислены в статье 270 Налогового кодекса РФ. Такая позиция нашла свое отражение, например, в Письме Управления МНС России по г. Москве от 18 марта 2004 г. № 28-11/17682.

Теперь такая позиция подкреплена мнением ВАС РФ.



ПРИМЕР ООО «Магистраль» выплатило своим работникам премию за производственные результаты II квартала 2007 года в сумме 200 000 рублей.

В случае отнесения этих выплат в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в соответствии с пунктом 2 статьи 255 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик «исключает» из-под налогообложения 48 000 рублей ($200\,000 \text{ рублей} \times 24\%$).

Если же налогоплательщик не включает данные выплаты в состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, а воспользуется положениями пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ, из-под налогообложения «исключается» 52 000 рублей ($200\,000 \times 26\%$).

Таким образом, учитывая позицию ВАС РФ, Минфина России и налоговых органов, налогоплательщик не имеет права выбора, по какому налогу (ЕСН или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

9.3.1. Налоговая база

Пунктом 1 статьи 237 Налогового кодекса РФ установлено, что **налоговая база** для организации и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238 Налогового кодекса РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, определяется как сумма выплат и вознаграждений, предусмотренных пунктом 2 статьи 236 Налогового кодекса РФ, за налоговый период в пользу физических лиц.

Пунктом 2 статьи 237 Налогового кодекса РФ установлено, что организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, производящие выплаты физическим лицам, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Пунктом 3 статьи 237 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговая база для индивидуальных предпринимателей и адвокатов, определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 4 статьи 237 Налогового кодекса РФ при расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) – исходя из государственных регулируемых розничных цен.

При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.



ПРИМЕР ООО «Песок» в июне 2007 года премировало туристической путевкой начальника коммерческого отдела Сидорова В.Н. Стоимость путевки – 16 520 рублей, в том числе НДС – 2520 рублей. Кроме этого, в июне 2007 года зарплата Сидорова составила 10 000 рублей.

Таким образом, налоговая база по ЕСН за июнь 2007 года у Сидорова составит 26 520 рублей (16 520 + 10 000).

Пунктом 5 статьи 237 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма вознаграждения, учитываемая при определении налоговой базы в части, касающейся авторского договора, определяется в соответствии со статьей 210 Налогового кодекса РФ с учетом расходов, предусмотренных пунктом 3 части первой статьи 221 Налогового кодекса РФ.



ПРИМЕР Ситченко С.С. за публикацию в периодическом издании начислен гонорар в сумме 10 000 рублей. Автор подал в бухгалтерию издательства заявление о предоставлении ему профессионального налогового вычета, предусмотренного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Документы, подтверждающие произведенные расходы, представлены не были.

Таким образом, Ситченко С.С. предоставляется профессиональный вычет в пределах норматива, установленного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Он составляет 20 процентов от суммы авторского вознаграждения.

Таким образом, налоговая база по ЕСН будет равна налоговой базе по НДФЛ и составит 8 000 рублей (10 000 рублей – (10 000 рублей × 20%)).

9.3.2. Суммы, не подлежащие налогообложению

Пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ

В соответствии с пунктом 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ не подлежат налогообложению:

государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам (подпункт 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ);

пособия в Российской Федерации являются одной из форм социальной помощи и определяются как регулярные или единовременные выплаты из средств социального страхования или средств бюджетов всех уровней.

Налогоплательщику в целях применения подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, необходимо учитывать, что не подлежат налогообложению ЕСН только государственные пособия, которые выплачиваются на основании и в соответствии с:

- законодательством Российской Федерации;
- законодательными актами субъектов Российской Федерации;
- решениями представительных органов местного самоуправления.

Таким образом, нельзя, например, применять положения подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ к денежным выплатам, установленным локальными актами налогоплательщика, даже если такие выплаты являются «дополнительными» по отношению к установленным в соответствии с законодательством.

Разберем следующую ситуацию. В трудовом договоре организации прописано, что в случае расторжения указанного договора в связи с ликвидацией или сокращением штата работнику выплачивается дополнительное выходное пособие. Облагается ли данное пособие ЕСН при условии, что организация не осуществляет предпринимательскую деятельность? Управление ФНС России по г. Москве в письме от 12 августа 2005 г. № 21-17/316 дало ответ на этот вопрос. Суть позиции налоговиков сводилась к следующему.

Согласно пункту 1 статьи 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения ЕСН для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В подпункте 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ установлено, что не подлежат налогообложению ЕСН государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления.

В соответствии со статьей 178 Трудового кодекса РФ при расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации по основаниям, предусмотренным пунктами 1 и 2 статьи 81 Трудового кодекса РФ, увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка. А также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия). В исключительных случаях за уволенным работником сохраняется средний месячный заработок в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, что работник обратился в этот орган в двухнедельный срок после увольнения и не был им трудоустроен.

В статье 178 Трудового кодекса РФ определено, что трудовым или коллективным договором могут предусматриваться другие случаи выплаты выходных пособий, а также устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

Таким образом, выходное пособие в размере среднего месячного заработка, предусмотренное трудовым законодательством при расторжении трудового договора в связи с сокращением штата работников, не должно облагаться ЕСН на основании статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Положения статьи 178 Трудового кодекса РФ в отношении других случаев выплат выходных пособий или установления повышенных размеров выходных пособий носят разрешительный характер. Суммы таких пособий не могут освободиться от налогообложения ЕСН на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, так как эти выплаты нельзя отнести к пособиям, указанным в данной статье Налогового кодекса РФ.

К пособиям, на которые распространяются положения подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, например, относятся суммы страхового обеспечения, установленные пунктом 2 статьи 8 Федерального закона от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования», а именно:

- 1) оплата медицинскому учреждению расходов, связанных с предоставлением застрахованному лицу необходимой медицинской помощи;
- 2) пенсия по старости;
- 3) пенсия по инвалидности;
- 4) пенсия по случаю потери кормильца;
- 5) пособие по временной нетрудоспособности;
- 6) пособие в связи с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием;
- 7) пособие по беременности и родам;
- 8) ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- 9) пособие по безработице;
- 10) единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- 11) единовременное пособие при рождении ребенка;
- 12) пособие на санаторно-курортное лечение;
- 13) социальное пособие на погребение;
- 14) оплата путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей.

Компенсационные выплаты

Все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации (подпункт 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

Из изложенного в подпункте 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ перечня наибольшее внимание стоит уделить положениям абзаца девятого подпункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ, согласно которому не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Здесь налогоплательщику следует обратить внимание на позицию Президиума ВАС РФ по квалификации компенсационных выплат.

В пункте 4 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106 (далее – Обзор) сделан вывод, что компенсационные выплаты, являющиеся в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации элементами оплаты труда, учитываются при определении налоговой

базы по единому социальному налогу. Не подлежат обложению единым социальным налогом на основании абзаца девятого подпункта 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ выплаты в возмещение физическим лицам затрат, связанных с исполнением ими трудовых обязанностей.

Предметом судебного спора явились положения абзаца девятого подпункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ, согласно которому не подлежат обложению ЕСН все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

Президиум ВАС РФ разграничил компенсационные выплаты на две категории:

компенсации, являющиеся элементами оплаты труда;

компенсации, не являющиеся элементами оплаты труда и производимые работнику в качестве компенсации его затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей.

Президиум ВАС РФ указал, что на первую категорию не распространяются положения абзаца девятого подпункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Исходя из сформулированной Президиумом ВАС РФ позиции к первой категории относятся выплаты, установленные главой 21 Трудового кодекса, а именно:

оплата труда в особых условиях (статья 146 Трудового кодекса);

оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда (статья 147 Трудового кодекса);

оплата труда на работах в местностях с особыми климатическими условиями (статья 148 Трудового кодекса);

оплата труда в других случаях выполнения работы в условиях, отклоняющихся от нормальных (статья 149 Трудового кодекса);

и др.

Например, в письме Минфина России от 25 октября 2005 г. указано: «...статьей 147 Трудового кодекса оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками (окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

При этом ни Трудовой кодекс, ни иные нормативные правовые акты Российской Федерации не рассматривают оплату труда в части превышения тарифных ставок (окладов) в качестве компенсационной выплаты.

Из вышеизложенного следует, что доплаты к заработной плате работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, не могут рассматриваться в качестве компенсаций в смысле статей 164 Трудового кодекса, а повышают размер оплаты труда работников, занятых на работах с вредными условиями труда, как это предусмотрено статьей 147 Трудового кодекса.

Соответственно, к таким доплатам не применяется подпункт 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, и они подлежат налогообложению единым социальным налогом в установленном порядке».

Ко второй категории относятся компенсации, понятие которых сформулировано в статье 164 Трудового кодекса, а именно:

«Компенсации — денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей».

Статьей 165 Трудового кодекса установлены случаи предоставления гарантий и компенсаций (помимо общих гарантий и компенсаций, предусмотренных Трудовым кодексом), а именно:

при направлении в служебные командировки;

при переезде на работу в другую местность;

при исполнении государственных или общественных обязанностей;

при совмещении работы с обучением;

при вынужденном прекращении работы не по вине работника;

при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;

в некоторых случаях прекращения трудового договора;

в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника;

в других случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Таким образом, исходя из сформулированной Президиумом ВАС РФ позиции, только на вторую категорию выплат распространяются положения абзаца девятого подпункта 2 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщику также следует обратить внимание на еще одно постановление ВАС РФ. Так в апреле 2005 года Президиум ВАС РФ принял постановление от 26 апреля 2005 г. № 14324/04, в котором указал, что с суммы суточных, превышающих утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. № 93 «Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» (далее – Постановление № 93), не нужно уплачивать взносы в ПФР.

Если налогоплательщик применяет общий режим налогообложения, то ЕСН и взносы в ПФР с суточных, превышающих установленные постановлением № 93 он не уплачивает в силу пункта 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ, который гласит, что ЕСН и, соответственно, взносы в ПФР не начисляются на выплаты, не уменьшающие налог на прибыль. А вот с налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, ситуация другая, – они налог на прибыль не платят и, с точки зрения Минфина России и налоговых органов, с суточных, превышающих установленные Постановлением № 93, нужно платить взносы на ПФР.

В письме Минфина России от 24 февраля 2005 г. № 03-05-02-04/37 указано, что: «суточные, выплачиваемые организацией, применяющей упрощенную систему налогообложения, сверх норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, подлежат обложению страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в общеустановленном порядке».

Президиум ВАС РФ в постановлении № 14324/04 от 26 апреля 2005 г. не согласился с подобным подходом и пришел к выводу, что в целях исчисления единого социального налога это Постановление № 93 не может быть применено, поскольку оно принято в соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ и предусматривает нормы суточных, применяемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ в состав расходов по налогу на прибыль включаются суточные в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации.

В то же время в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению единым социальным налогом суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Однако в тех случаях, когда законодатель определяет применение нормативов, предусмотренных для целей исчисления одного налога к другому налогу, он использует такой прием юридической техники, как прямая отсылка к положениям, относящимся к соответствующему налогу. В статье 238 Налогового кодекса РФ такая отсылка к нормам главы 25 Налогового кодекса РФ отсутствует.

Суд также посчитал, что в данной ситуации невозможно и применение налогового законодательства по аналогии, поскольку это противоречило бы положениям статьи 3 Налогового кодекса РФ, согласно которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Абзацем десятым подпункта 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ определено, что при оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении ор-

ганизации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

Разберем следующую актуальную проблему. В соответствии со статьей 394 Трудового кодекса суд своим решением обязал организацию выплатить восстановленному на прежнем месте работы работнику средний заработок за все время вынужденного прогула. В этой же статье сказано, что выплачиваемый средний заработок за время вынужденного прогула является компенсацией.

Облагается ли выплаченная работнику сумма за все время вынужденного прогула единым социальным налогом?

Ответ на данный вопрос был дан в Письме Минфина России от 27 октября 2005 г. № 03-05-01-04/340. Финансовое ведомство указало, что статья 394 Трудового кодекса регулирует отношения, связанные с рассмотрением индивидуальных трудовых споров.

В соответствии с указанной статьей в случае признания увольнения работника незаконным ему выплачивается компенсация в размере среднего заработка за все время вынужденного прогула.

Подпунктом 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ определены виды компенсационных выплат, освобождаемые от налогообложения ЕСН. Оснований для освобождения от налогообложения единым социальным налогом компенсационных выплат в размере заработка за все время вынужденного прогула, выплаченных в случае признания увольнения работника или перевода его на другую работу незаконным, статья 238 Налогового кодекса РФ не содержит.

Таким образом, сумма денежных средств в размере заработной платы за все время вынужденного прогула, взысканная по решению суда с организации-работодателя в пользу ее работника, подлежит налогообложению единым социальным налогом в общеустановленном порядке.

Пункт 5 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве приложения к информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106 (далее – Обзор), был также сделан весьма интересный вывод, позволяющий разграничить облагаемые и не облагаемые ЕСН выплаты работодателя на обучение работника.

Суть проблемы состоит в следующем. Абзацем седьмым подпункта 2 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ установлено, что не подлежат обложению единым социальным налогом суммы, являющиеся возмещением расходов на повышение профессионального уровня работников. В то же время абзацем вторым пункта 1 статьи 237 Налогового кодекса РФ установлено, что оплата работодателем обучения в интересах работника подлежит налогообложению ЕСН.

Президиум ВАС РФ в пункте 5 Обзора пришел к выводу, что выплаты, производимые работодателем на обучение работников, не подлежат обложению единым социальным налогом в случае, если обучение осуществляется по инициативе работодателя в целях более эффективного выполнения работником трудовой функции.

Таким образом, ключевым критерием включения (или не включения) в налоговую базу по ЕСН оплаты работодателем обучения работника следует считать, в чьих интересах работник проходит обучение – в своих или в интересах работодателя.

Материальная помощь

Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

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 Российской Федерации;

членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи (подп. 3 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Обратим внимание читателя на следующий факт. Налоговый кодекс РФ не содержит ответа на вопрос, кого именно следует считать членами семьи. Следовательно, согласно пункту 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ необходимо руководствоваться нормами, заложенными в Семейном Кодексе Российской Федерации. К членам семьи в соответствии со статьей 2 Семейного кодекса Российской Федерации относятся супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные).

Налоговый кодекс РФ не устанавливает ограничение на сумму материальной помощи, оказываемой по основаниям, приведенным в подпункте 3 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Зарплата в валюте, выплачиваемая бюджетными учреждениями сотрудникам за границей

Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками – финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями – в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации (подпункт 4 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства

Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации – в течение пяти лет, начиная с года регистрации хозяйства (подпункт 5 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Данное положение применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой.

Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла (подпункт 6 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Платежи по договорам обязательного страхования

Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей (подпункт 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Заметим, что перечень видов страхования, приведенный в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, является закрытым. Оплата страховых взносов, произведенная по иным видам добровольного личного страхования работников, облагается ЕСН в общеустановленном порядке.

Разберем следующую интересную ситуацию. Организация заключила договор негосударственного пенсионного обеспечения с негосударственным пенсионным фондом (далее – НПФ) в целях будущего осуществления выплат пенсий своим работникам (далее – участникам фонда). В соответствии с договором организация уплачивает пенсионные взносы в НПФ ежемесячно. Выбранная организацией пенсионная схема соответствует условиям, установленным пунктом 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ. Зачисление и учет поступивших от организации пенсионных взносов ведется фондом на индивидуальных счетах участников фонда. На основании этого суммы пенсионных взносов включаются организацией в расходы при расчете налога на прибыль.

Являются ли суммы уплачиваемых пенсионных взносов, при условии, что они уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, объектом налогообложения по ЕСН?

Ответ на этот вопрос был дан в письме Минфина России от 16 мая 2005 г. № 03-05-02-04/98. Финансовое ведомство указало, что пунктом 1 статьи 237 Налогового кодекса РФ установлено, что при определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238 Налогового кодекса РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, суммы страховых взносов, перечисляемые в негосударственный пенсионный фонд на именные счета участников фонда и в соответствии с пунктом 16 статьи 255 Налогового кодекса РФ включаемые в со-

став расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, подлежат обложению единым социальным налогом в установленном порядке.

Кроме этого, хотелось бы обратить внимание налогоплательщиков, что положения подпункта 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ недопустимо использовать как инструмент для невключения в налоговую базу по ЕСН сумм оплаты труда.

Разберем следующую ситуацию. В ходе выездной налоговой проверки налоговый орган установил факт невключения в налоговую базу по ЕСН компенсации своим работникам стоимости диетического питания.

При этом, по мнению налогового органа, не имеет значения, что указанная компенсация была выплачена через страховой взнос по договору добровольного медицинского страхования, за своих работников, в части стоимости предоставляемого им диетического питания.

Позиция суда была такой. В соответствии с пунктом 1 статьи 237 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы по ЕСН учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238 Налогового кодекса РФ) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица – работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Судом установлено, что суммы страховых взносов, уплаченных страховой компанией, включали в себя стоимость диетического питания, которое фактически организовывал сам налогоплательщик, не имея на то соответствующей лицензии, по отдельному договору с медицинским учреждением. Указанное диетическое питание не отвечает признакам медицинской услуги, оказываемой при наступлении страхового случая, поскольку в соответствии со статьей 9 Закона Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» событие, рассматриваемое в качестве страхового риска, должно обладать признаками вероятности и случайности его наступления, а под страховым случаем понимается совершившееся событие, предусмотренное договором страхования или законом, с наступлением которого возникает обязанность страховщика произвести страховую выплату страхователю, застрахованному лицу, выгодоприобретателю или иным третьим лицам.

Таким образом, стоимость предоставляемого работникам организации диетического питания является оплатой стоимости питания работников, подлежащей включению в базу при исчислении ЕСН (постановление ФАС Уральского округа от 3 августа 2005 г. № Ф09-3278/05-С2).

Стоимость проезда работников Крайнего Севера и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно

Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (подпункт 9 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

В письме Минфина России от 19 мая 2005 г. № 03-05-02-04/159 сделано два важных вывода, в отношении применения подпункта 9 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Вывод 1

Статьей 325 Трудового кодекса и статьей 33 Закона РФ от 19 февраля 1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» установлено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый один раз в два года за счет работодателя проезд к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта (за исключением такси), а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов.

Указанными законодательными актами Российской Федерации устанавливается порядок оплаты проезда к месту использования отпуска только на территории Российской Федерации. При этом законодательством не предусмотрен порядок оплаты проезда при использовании отпуска за границей Российской Федерации.

Таким образом, в соответствии с вышеназванными законодательными актами Российской Федерации не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом стоимость проезда к

месту использования отпуска и обратно только в пределах территории Российской Федерации на основании проездных билетов и квитанции по оплате расходов, оплачиваемых работодателем один раз в два года.

Следовательно, оплата проезда к месту отдыха за пределами Российской Федерации не подпадает под действие подпункта 9 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ.

Вывод 2

В соответствии с пунктом 7 статьи 255 Налогового кодекса РФ к расходам на оплату труда в целях налогообложения прибыли организаций относятся фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, — для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем, — для иных организаций.

Таким образом, в составе расходов на оплату труда учитываются расходы по проезду работника к месту использования отпуска только в той их части, которая приходится на территорию Российской Федерации.

Согласно статье 9 Федерального закона от 1 апреля 1993 г. № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации» под пунктом пропуска через Государственную границу понимается территория в пределах железнодорожного, автомобильного вокзала, станции, морского, речного порта, аэропорта, аэродрома, открытого для международных сообщений (международных полетов), а также иное, специально оборудованное место, где осуществляются пограничный, а при необходимости и другие виды контроля и пропуск через Государственную границу лиц, транспортных средств, грузов, товаров и животных.

Как следует из вышеприведенной нормы, работник, направляющийся на отдых в иностранное государство воздушным транспортом, пересекает пункт пропуска через Государственную границу Российской Федерации в здании аэропорта, открытого для международных сообщений (международных полетов).

Учитывая изложенное, в целях реализации пункта 7 статьи 255 Налогового кодекса РФ налогоплательщик отражает в составе расходов на оплату труда документально подтвержденные проездными документами расходы по проезду до аэропорта, в котором он осуществляет вылет к месту своего отдыха, расположенного за пределами Российской Федерации.

Эта же стоимость проезда не облагается единым социальным налогом.

Если налогоплательщик оплатил работнику стоимость проезда к месту проведения отпуска и обратно за пределами Российской Федерации, то данные выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль и в соответствии с пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ не будут облагаться единым социальным налогом.

Кроме этого, следует обратить внимание на еще один спорный момент. Зачастую у организации возникает необходимость оплаты дополнительных расходов, связанных с проездом работников (расходов по бронированию проездных документов и услуг по оформлению проездных документов и т.д.).

По мнению Минфина России, высказанное им в письмах от 18 февраля 2005 г. № 03-05-02-04/30, от 31 января 2005 г. № 03-05-02-04/16, оплата таких расходов не включается в состав выплат, не подлежащих обложению ЕСН на основании подпункта 9 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, и подлежит обложению ЕСН.

В то же время в арбитражной практике высказывается по данному вопросу противоположная позиция.

Остановимся на этом. Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка. По результатам проверки налогоплательщику доначислен НДФЛ и ЕСН. Основанием для данного решения послужило неосновательное, по мнению налогового органа, исключение налогоплательщиком сумм, уплаченных по квитанциям разных сборов за услуги по бронированию билетов, за организацию продажи билетов в отдаленных пунктах из налогооблагаемой базы НДФЛ и ЕСН.

Позиция суда: в соответствии с пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса РФ НДФЛ не облагаются все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, при наличии подтверждающих документов.

Статьей 325 Трудового кодекса и статьей 33 Закона Российской Федерации от 19 февраля 1993 г. № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера

и приравненных к ним местностях» установлено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый работодателем один раз в два года за счет средств работодателя проезд к месту использования отпуска в пределах территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта, в том числе личным (за исключением такси), а также на оплату стоимости провоза багажа весом до 30 килограммов.

Согласно подпункту 9 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ ЕСН не облагается стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Исходя из содержания изложенных норм, суд указал, что из налогооблагаемой базы НДФЛ и ЕСН исключается не стоимость перевозки работника и его багажа до места отдыха и обратно, а стоимость именно проезда работника до места отдыха и обратно. При этом судом, с учетом имеющихся в материалах дела доказательств, обоснованно учтены также положения пункта 1 статьи 64 Воздушного кодекса Российской Федерации и пункта 3 Временного порядка установления и регулирования тарифов на линиях, утвержденного Роскомцен и Минтрансом РФ от 19 февраля 1993 № 01-55/306-15.

Таким образом, суд считает, что стоимость услуг по бронированию билетов, за организацию продажи билетов в отдаленных пунктах является частью стоимости проезда работников до места отдыха и обратно, соответственно данные суммы обоснованно отнесены к компенсационным выплатам, не подлежащим обложению НДФЛ и ЕСН (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2006 г. № Ф04-9782/2005(18849-А75-25).

Выплаты физическим лицам избирательными комиссиями и фондами

Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном Конституцией, уставом субъекта Российской Федерации и избираемом непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума (подпункт 10 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Стоимость форменной одежды

Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании (подпункт 11 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Так, в письме Минфина России от 28 сентября 2004 г. № 03-05-02-04/24 на вопрос ФГП ведомственной охраны МНС России об обложении ЕСН стоимости форменной одежды, выдаваемой работникам ведомственной охраны, указано, что статьей 6 Федерального закона от 14 апреля 1999 г. № 77-ФЗ «О ведомственной охране» установлено, что работники ведомственной охраны исполняют должностные обязанности в форменной одежде, при наличии служебных удостоверений и жетонов, образцы которых разрабатываются и утверждаются федеральными органами исполнительной власти, имеющими право на создание ведомственной охраны.

Следовательно, стоимость форменной одежды, выдаваемой работникам ведомственной охраны, не облагается ЕСН.

Стоимость льгот по проезду

Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников (подпункт 12 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ).

Например, студентам, обучающимся по заочной форме в государственных аккредитованных вузах, один раз в учебном году работодатель оплачивает проезд к местонахождению вуза и обратно. Если они направляются туда для выполнения лабораторных работ, сдачи зачетов и экзаменов, а также для сдачи государственных экзаменов, подготовки и защиты дипломного проекта (работы). Такое положение закреплено, в пункте 3 статьи 17 Федерального закона от 22 августа 1996 г. № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании».

Суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 рублей на одно физическое лицо за налоговый период (подп. 15 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ).

Выплаты по договорам гражданско-правового характера

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо выплат, указанных в пункте 1 статьи 238 Налогового кодекса РФ, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам.



ПРИМЕР Петрову П.П. за публикацию в периодическом издании начислен гонорар в сумме 5 000 рублей. Автор подал в бухгалтерию издательства заявление о предоставлении ему профессионального налогового вычета, предусмотренного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Документы, подтверждающие произведенные расходы, представлены не были.

Таким образом, Петрову предоставляется профессиональный вычет в пределах норматива, установленного пунктом 3 статьи 221 Налогового кодекса РФ. Он составляет 20 процентов от суммы авторского вознаграждения.

Таким образом, налоговая база по ЕСН будет равна налоговой базе по НДФЛ и составит 4 000 рублей (5 000 рублей – (5 000 рублей × 20%)).

Кроме этого, при расчете ЕСН согласно пункту 3 статьи 238 Налогового кодекса РФ с выплат по авторским договорам не производятся отчисления в ФСС РФ. Ставка, применяемая в 2007 году к налоговой базе до 280 000 рублей, – 2,9%. Таким образом, сумма ЕСН с выплат по авторским и гражданско-правовым договорам будет рассчитываться не по ставке 26%, как для всех налогоплательщиков, а по ставке 23,1%.

9.3.3. Налоговые льготы по ЕСН

В соответствии с пунктом 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются:

Выплаты инвалидам

Организации любых организационно-правовых форм – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 рублей на каждое физическое лицо, являющегося инвалидом I, II или III группы (подпункт 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ).



ПРИМЕР Работник организации в результате освидетельствования в учреждении медико-социальной экспертизы был признан инвалидом III группы с 30 марта 2007 года. Сумма выплат в пользу этого работника за январь–февраль 2007 г. не превысила 100 000 рублей. Поэтому с 1 марта 2007 года организация имеет право применять льготу по ЕСН до момента, когда сумма начисленного дохода данного работника (начиная с января) не достигнет 100 000 рублей.

В соответствии со статьей 239 Налогового кодекса РФ не начисляется единый социальный налог на суммы до 100 000 рублей, выплачиваемые работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп. Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании» не предусмотрено аналогичной льготы по выплатам инвалидам.

Согласно пункту 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Каким образом в данном случае исчислять суммы ЕСН с учетом применения налоговых льгот по работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп?

Ответ на данный вопрос был сформулирован в письме Минфина России от 14 мая 2005 г. № 03-05-02-04/96.

Финансовое ведомство указало, что в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Минфин России сослался на решения ВАС РФ от 8 октября 2003 г. по делу № 7307/03 и от 4 июня 2004 г. по делу № 4091/04, в которых указал, что на основании систематического толкования статей 237, 239, 241 и 243 Налогового кодекса РФ определена последовательность исчисления единого социального налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Вначале исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, без учета льгот; далее из этой суммы вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; из полученной суммы вычитается сумма налога, льготируемая в соответствии со статьей 239 Налогового кодекса РФ (при этом льготы, предусмотренные статьей 239 Налогового кодекса РФ, не распространяются на страховые взносы на обязательное пенсионное страхование); оставшаяся сумма подлежит уплате в федеральный бюджет.



ПРИМЕР И.С. Киржов является инвалидом II группы, и за I квартал 2007 г. ему начислены выплаты в сумме 40 000 рублей. Исчисляем сумму единого социального налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет:

$$40\,000 \text{ рублей} \times 20\% / 100\% = 8000 \text{ рублей.}$$

Из этой суммы вычитаем сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование:

$$8000 \text{ рублей} - (40\,000 \text{ руб.} \times 14\% / 100\%) = 2400 \text{ рублей.}$$

Далее из этой суммы вычитаем льготируемую сумму налога в соответствии со статьей 239 Налогового кодекса РФ:

$$2400 \text{ рублей} - (40\,000 \text{ рублей} \times 20\% / 100\% - 40\,000 \times 14\% / 100\%) = 0.$$

Таким образом, в приведенном примере нет перечислений в федеральный бюджет, но при этом сумма налогового вычета (5640 рублей) не превышает сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет (8000 рублей).

Льготы общественным организациям инвалидов

Общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, их региональные и местные отделения.

Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50 процентов, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25 процентов.

Учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов (подпункт 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ).

Данные категории налогоплательщиков освобождаются от ЕСН – с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 рублей в течение налогового периода на каждое физическое лицо.

Кроме этого, льгота не распространяется на налогоплательщиков, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов.

В пункте 7 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога, доведенного в качестве Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 14 марта 2006 г. № 106 (далее – Обзор), суд пришел к выводу, что применение юридическим лицом – налогоплательщиком льготы по единому социальному налогу, установленной абзацем четвертым подпункта 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ, возможно при его соответствии трем требованиям:

- юридическое лицо создано в форме учреждения;
- создание осуществлено для достижения социальных целей или для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- единственным собственником имущества является общественная организация инвалидов.

Преференции индивидуальным предпринимателям, адвокатам, являющимся инвалидами I, II или III группы

Индивидуальные предприниматели, адвокаты, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 000 рублей в течение налогового периода (подпункт 3 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ).

Налогоплательщику следует обратить внимание, что льготы, установленные статьей 239 Налогового кодекса РФ, не применяются в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, так как это не предусмотрено Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Такая позиция, например, отражена в письме Управления ФНС России по г. Москве от 14 мая 2005 г. № 21-11/34174.

9.3.4. Налоговый и отчетный период

В соответствии со статьей 240 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Напомним, что в соответствии со статьей 55 Налогового кодекса РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. При этом налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Пунктом 2 статьи 55 Налогового кодекса РФ установлено, что если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.



ПРИМЕР ООО «Мир» создано 19 декабря 2006 г. Налоговый период по ЕСН равен календарному году. Декларацию по ЕСН ООО «Мир» подаст в начале 2008 г. (за период с 19 декабря 2006 г. по 31 декабря 2007 г.).

Расчеты по авансовым платежам ООО «Мир» должно представить в первый раз за период с 19 декабря 2006 г. по 31 марта 2007 г.

Аналогичный порядок расчета предложен в Письме Управления МНС России от 14 мая 2004 г. № 28-11/32621.

Пунктом 3 статьи 55 Налогового кодекса РФ установлено, что если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше следующего календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Следует отметить, что данные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

9.3.5. Ставки налога

Статьей 241 Налогового кодекса РФ установлены ставки налога в зависимости от категории плательщиков.

Федеральным законом от 6 декабря 2005 г. № 158-ФЗ в статью 241 Налогового кодекса РФ внесены изменения. Приведенные ниже размеры ставок были установлены с 1-го января 2006 года.

Так, в пункте 1 статьи 241 Налогового кодекса РФ установлены налоговые ставки по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются следующие налоговые ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0 %	2,9 %	1,1 %	2,0 %	26,0 %
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + + 7,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + + 1,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + + 0,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + + 10,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб. руб.	7200 руб. руб.	104 800 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

При этом пунктом 1 статьи 241 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, установлены следующие налоговые ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 руб.	15,8 %	1,9 %	1,1 %	1,2 %	20,0 %
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + + 7,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + + 0,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + + 0,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	3360 руб. + + 0,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	56 000 руб. + + 10,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб. рублей	69 520 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	8200 руб.	5000 руб.	5280 руб.	88 000 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

В письме ФНС России от 30 марта 2005 г. № ГВ-6-05/239@ разъяснено, что глава 24 Налогового кодекса РФ не дает определения сельскохозяйственного товаропроизводителя. Не содержит его и статья 11 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Поскольку главой 24 и частью первой Налогового кодекса РФ не установлено иное, для целей налогообложения единым социальным налогом следует применять определение сельскохозяйственного товаропроизводителя, данное в Федеральном законе от 08 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Согласно статье 1 указанного Закона «сельскохозяйственный товаропроизводитель – физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 процентов общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 процентов общего объема производимой продукции».

При оценке произведенной сельскохозяйственной продукции нужно руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.

В соответствии с пунктом 203 названных Методических указаний готовая продукция может оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции.

Кроме этого, пунктом 1 статьи 241 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, установлены следующие ставки:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Итого
До 280 000 руб.	14,0 %	14,0 %
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	39 200 руб. + 5,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

Пунктом 3 статьи 241 Налогового кодекса РФ для индивидуальных предпринимателей, не производящих выплаты физическим лицам, установлены следующие налоговые ставки:

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 280 000 руб.	7,3 %	0,8 %	1,9 %	10,0 %
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб. рублей	29 080 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

Пунктом 4 статьи 241 Налогового кодекса РФ установлено, что адвокаты уплачивают налог по следующим налоговым ставкам:

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 280 000 руб.	5,3 %	0,8 %	1,9 %	8,0 %
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	14 840 руб. + 2,7 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,6 % с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 рублей	3840 руб.	6600 руб.	33 920 руб. + 2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб.

Пунктом 2 статьи 56 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Однако, налогоплательщик не имеет права отказаться от применения регрессивной шкалы ставок по ЕСН на основании пункта 2 статьи 56 Налогового кодекса РФ, так как применение регрессивной шкалы ЕСН не является налоговой льготой в смысле пункта 1 статьи 56 Налогового кодекса РФ.

9.3.6. Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов)

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов определяется как:

– день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты) – для выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам.



ПРИМЕР В январе 2007 года организация выплачивает своим сотрудникам премию по итогам работы за 2006 год, начисленную в декабре 2006 года.

Указанная премия включается в налоговую базу в месяц начисления (декабрь 2006 года).

– день выплаты вознаграждения физическому лицу, в пользу которого осуществляются выплаты, – для физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, осуществляющими выплаты физическим лицам;
– день фактического получения соответствующего дохода – для доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, а также связанных с этой деятельностью иных доходов.

9.3.7. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога налогоплательщиками, производящими выплаты физическим лицам

В соответствии с пунктом 1 статьи 243 Налогового кодекса РФ сумма ЕСН исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством Российской Федерации.



ПРИМЕР В июне 2007 года ООО «Маневр» оплатило своей сотруднице больничный лист на сумму 2000 рублей за 5 рабочих дней, в том числе:

800 рублей из собственных средств за первые 2 дня болезни;

1 200 рублей за счет средств ФСС.

Так как суммы пособий по временной нетрудоспособности за первые ее два дня выплачиваются за счет средств работодателя, а не за счет средств Фонда социального страхования, то указанные суммы не уменьшают ЕСН, перечисляемый в бюджет этого Фонда.

В рассматриваемой ситуации работодатель вправе уменьшить сумму налога, подлежащего к уплате в ФСС, только на 2 000 рублей.

Кроме этого, пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начис-

ленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Пунктом 3 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных — для налогоплательщиков — физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, которым воспользовался налогоплательщик, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период налогоплательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Форма Расчета и рекомендаций по заполнению утверждены Приказом Минфина от 17 марта 2005 г. № 40н «Об утверждении формы расчета авансовых платежей по единому социальному налогу и рекомендаций по ее заполнению» (далее — приказ № 40н).

Расчет состоит из:

титульного листа;

Раздела 1 «Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, по данным налогоплательщика»;

Раздела 2 «Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу»;

Раздела 2.1 «Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии»;

Раздела 2.2 «Сводные показатели за отчетный период для расчета единого социального налога организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, исполняющие обязанности организаций по уплате налога и представлению расчета авансовых платежей»;

Раздела 3 «Выплаты, начисленные налогоплательщиком в пользу физических лиц, являющихся инвалидами I, II и III группы, включаемые в строки 0400—0440 Раздела 2»;

Раздела 3.1. «Выплаты в пользу всех физических лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы, включаемые в строки 0400 — 0440 Раздела 2»;

Раздела 3.2. «Расчет условий на право применения налоговых льгот, установленных подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации».

Титульный лист, разделы 1, 2, 2.1 Расчета представляются всеми налогоплательщиками.

Учитывая, что в таком комплекте Расчет представляет подавляющее число налогоплательщиков, мы рассматриваем заполнение Расчета в таком составе.

Раздел 2.2 представляется организациями, имеющими обособленные подразделения, исполняющие обязанности организации по исчислению и уплате налога и представлению Расчета.

Разделы 3, 3.1, 3.2 заполняются налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы в соответствии со статьей 239 Налогового кодекса РФ.

Сначала заполняется титульный лист, затем Разделы 2.1, 2.2, 3, 3.1, 3.2, которые используются для заполнения Раздела 2. И в завершении на основании данных Раздела 2 заполняется Раздел 1.

Абзацем шестым пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 Налогового кодекса РФ. В случае, если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим порядок исчисления сумм ЕСН и заполнения расчета авансовых платежей на конкретном примере.



ПРИМЕР ООО «Спортмир» занимается оптовой продажей спортивного инвентаря. Применяет общую систему налогообложения. В 1 полугодии 2007 года в ООО «Спортмир» работало 8 сотрудников.

Штатное расписание ООО «Спортмир» в 1 полугодии 2007 года			
№ п/п	Должность	ФИО	Должностной оклад (руб. в месяц)
1.	Генеральный директор	Максимов М.М.	25 000
2.	Главный бухгалтер	Сидорова С.С.	18 000
3.	Менеджер по реализации	Иванов И.И.	12 000
4.	Менеджер по реализации	Петрова П.П.	12 000
5.	Менеджер по реализации	Бухтияров Б.Б.	12 000
6.	Менеджер по реализации	Перышкина П.П.	12 000
7.	Кладовщик	Юрьев Ю.Ю.	12 000
8.	Кладовщик	Самсонов С.С.	12 000
ИТОГО:			115 000

Налоговая база по ЕСН (в части федерального бюджета, ФСС, ФФОМС, ТФОМС) за 1 полугодие 2007 года составит 690 000 рублей.

При этом в 1 полугодии ни по одному из сотрудников нельзя применять регрессивную шкалу ЕСН, так как база на каждого не превышает 280 000 рублей.

Налоговая база по ЕСН (в части федерального бюджета, ФСС, ФФОМС, ТФОМС) за последний квартал отчетного периода (II квартал 2007 года) составит – 345 000 рублей, в том числе:

- за апрель 2006 – 115 000 рублей;
- за май 2006 – 115 000 рублей;
- за июнь 2006 – 115 000 рублей.

Так как в 1 полугодии ни по одному из сотрудников налоговая база на каждого не превышает 280 000 рублей, по всем сотрудникам будут применяться ставки, установленные пунктом 1 статьи 241 Налогового кодекса РФ по налоговой базе до 280 000 рублей, а именно:

- в федеральный бюджет – 20 %;
- в ФСС – 2,9%;
- ФФОМС – 1,1%;
- ТФОМС – 2,0%.

Сумма исчисленных авансовых платежей по ЕСН составит:

I полугодие 2007 года.

- в федеральный бюджет – 138 000 рублей (690 000 рублей × 20%);
- в ФСС – 20 010 рублей (690 000 рублей × 2,9%);
- ФФОМС – 7 590 рублей (690 000 рублей × 1,1%);
- ТФОМС – 13 800 рублей (690 000 рублей × 2,0%).

II квартал 2007 года.

- в федеральный бюджет – 69 000 рублей (345 000 рублей × 20%);
- в ФСС – 10 005 рубля (345 000 рублей × 2,9%);
- ФФОМС – 3 795 рубля (345 000 рублей × 1,1%);
- ТФОМС – 6 900 рублей (345 000 рублей × 2,0%).

Ежемесячные платежи во II квартале 2007 года.

- в федеральный бюджет – 23 000 рублей (115 000 рублей × 20%);
- в ФСС – 3 335 рублей (115 000 рублей × 2,9%);
- ФФОМС – 1 265 рублей (115 000 рублей × 1,1%);
- ТФОМС – 2 300 рублей (115 000 рублей × 2,0%).

Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, отражаемых по строкам 0300 – 0340 Расчета, исчисляется по тарифам, установленным подпунктом 1 пункта 2 статьи 22 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». По базе до 280 000 рублей тариф составит 14%.

Сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование составит.

I полугодие 2007 года – 96 600 рублей (690 000 рублей × 14%);

II квартал 2007 года – 48 300 рублей (345 000 рублей × 14%);

Ежемесячно во II квартале 2007 года – 16 100 рублей (115 000 рублей × 14%).

Воспользуемся расчетными данными для заполнения Раздела 2 Расчета авансовых платежей по единому социальному налогу.

Раздел 2. Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу (заполнен в части, необходимой для данного примера)

(руб.)

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
1	2	3	4	5	6
Налоговая база за отчетный период, всего	0100	690 000	690 000	690 000	690 000
в том числе последний квартал отчетного периода	0110	345 000	345 000	345 000	345 000
из него:	0120	115 000	115 000	115 000	115 000
– 1 месяц					
– 2 месяц	0130	115 000	115 000	115 000	115 000
– 3 месяц	0140	115 000	115 000	115 000	115 000
Сумма исчисленных авансовых платежей, всего	0200	138 000	20 010	7 590	13 800
в том числе последний квартал отчетного периода	0210	69 000	10 005	3 795	6 900
из него:		23 000	3 335	1 265	2 300
– 1 месяц	0220				
– 2 месяц	0230	23 000	3 335	1 265	2 300
– 3 месяц	0240	23 000	3 335	1 265	2 300

1	2	3	4	5	6
Налоговый вычет, всего	0300	96 600	x	x	x
в том числе последний квартал отчетного периода	0310	48 300	x	x	x
из него:	0320	16 100	x	x	x
– 1 месяц					
– 2 месяц	0330	16 100	x	x	x
– 3 месяц	0340	16 100	x	x	x
Сумма налоговых льгот за отчетный период, всего	0400	–	–	–	–
...					
Сумма авансовых платежей по налогу, не подлежащая уплате в связи с применением налоговых льгот за отчетный период, всего	0500	–	–	–	–
...					
Начислено авансовых платежей по налогу за отчетный период, всего	0600	41 400	20 010	7 590	13 800
в том числе последний квартал отчетного периода	0610	20 700	10 005	3 795	6 900
из него:	0620	6 900	3 335	1 265	2 300
– 1 месяц					
– 2 месяц	0630	6 900	3 335	1 265	2 300
– 3 месяц	0640	6 900	3 335	1 265	2 300
Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за отчетный период, всего	0700	x	x	x	x
в том числе последний квартал отчетного периода	0710	x	x	x	x
из него:	0720	x	x	x	x
– 1 месяц					
– 2 месяц	0730	x	x	x	x
– 3 месяц	0740	x	x	x	x
Возмещено исполнительным органом ФСС РФ за отчетный период, всего	0800	x	–	x	x
...					
Подлежит уплате в ФСС РФ за отчетный период, всего	0900	x	20 010	x	x
в том числе последний квартал отчетного периода	0910	x	10 005	x	x
из него:	0920	x	3 335	x	x
– 1 месяц					
– 2 месяц	0930	x	3 335	x	x
– 3 месяц	0940	x	3 335	x	x
...					

Пунктом 4 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Приказом МНС России от 27 июля 2004 г. № САЭ-3-05/443@ утверждены формы индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) и Порядок их заполнения.

Форма индивидуальной карточки, утвержденная МНС России, носит для налогоплательщиков рекомендательный характер. Тем не менее целесообразно использовать рекомендуемую форму карточки, чем разрабатывать собственную, так как использование рекомендуемой формы более удобно в целях последующего заполнения расчетов и деклараций по единому социальному налогу и страховым взносам.

Пунктом 5 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования Российской Федерации сведения (отчеты) по форме, утвержденной Фондом социального страхования Российской Федерации, о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- 3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Расчетная ведомость по средствам фонда социального страхования № 4-ФСС утверждена постановлением ФСС от 22 декабря 2004 г. № 111.

Мы расскажем об этом ниже.

Пунктом 6 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что уплата налога (авансовых платежей по налогу) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Пунктом 7 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда Российской Федерации.

Форма декларации по ЕСН и Порядок ее заполнения утвержден Приказом Минфина России от 31 января 2006 г. № 19н.

Кроме этого пунктом 7 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что налоговые органы обязаны представлять в органы Пенсионного фонда Российской Федерации копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами Пенсионного фонда Российской Федерации обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Налогоплательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в Пенсионный фонд Российской Федерации сведения и документы в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» в отношении застрахованных лиц.

Органы Пенсионного фонда Российской Федерации представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Пунктом 8 статьи 243 Налогового кодекса РФ определено, что обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, ис-

полняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

В соответствии с пунктом 9 статьи 243 Налогового кодекса РФ в случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, и суммами налога, уплаченными налогоплательщиками с начала года, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей Налогового кодекса РФ.

Порядок исчисления и уплаты ЕСН налогоплательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц

В соответствии с пунктом 1 статьи 244 Налогового кодекса РФ расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода индивидуальными предпринимателями и адвокатами, не производящими выплаты физическим лицам, производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и соответствующих ставок.

Пунктом 2 статьи 244 Налогового кодекса РФ установлено, что если налогоплательщики начинают осуществлять предпринимательскую либо иную профессиональную деятельность после начала очередного налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов, связанных с извлечением доходов) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и соответствующих ставок.

Форма заявления о предполагаемом доходе утверждена приказом Минфина России от 17 марта 2005 г. № 42н.

Пунктом 3 статьи 244 Налогового кодекса РФ установлено, что в случае значительного (более чем на 50 процентов) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода – вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по наступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Форма налоговой декларации о предполагаемом доходе и Порядок ее заполнения утвержден Приказом Минфина России от 17 марта 2005 г. № 41н.

Пунктом 4 статьи 244 Налогового кодекса РФ установлено, что авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

- 1) за январь–июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- 2) за июль–сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;
- 3) за октябрь–декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Пунктом 5 статьи 244 Налогового кодекса РФ определено, что расчет налога по итогам налогового периода производится индивидуальными предпринимателями, не производящими выплаты физическим лицам, самосто-

тельно, исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и соответствующих ставок.

При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 6 статьи 244 Налогового кодекса РФ исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями в порядке, предусмотренном статьей 243 Налогового кодекса РФ, без применения налогового вычета.

Данные об исчисленных суммах налога с доходов адвокатов за прошедший налоговый период коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы не позднее 30 марта следующего года по форме, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации.

Приказом Минфина России от 6 февраля 2006 г. № 23н (зарегистрирован в Минюсте России 20 февраля 2006 г. № 7529) утверждена форма данных об исчисленных суммах ЕСН с доходов адвокатов и рекомендации по ее заполнению.

Пунктом 7 статьи 244 установлено, что индивидуальные предприниматели и адвокаты, не производящие выплаты физическим лицам, представляют налоговую декларацию не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При представлении налоговой декларации адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший налоговый период.

Пунктом 8 статьи 244 Налогового кодекса РФ установлено, что в случае прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении указанной деятельности представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления включительно.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката налогоплательщики обязаны в двенадцатидневный срок со дня принятия соответствующего решения уполномоченным органом представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекращения либо приостановления статуса адвоката включительно.

Уплата налога, исчисленного по представляемой в соответствии с настоящим пунктом налоговой декларации (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты за текущий налоговый период), производится не позднее 15 дней со дня подачи такой декларации.

Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями налогоплательщиков

В соответствии с пунктом 1 статьи 245 Налогового кодекса РФ индивидуальные предприниматели и адвокаты не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Пунктом 2 статьи 245 Налогового кодекса РФ установлено, что от уплаты налога освобождаются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области обороны, другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные в области внутренних дел, миграции, исполнения наказаний, фельдъегерской связи, таможенного дела, контроля за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, Государственная противопожарная служба Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, военные суды, Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации, Военная коллегия Верховного Суда Российской Федерации в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной про-

тивопожарной службы Министерства Российской Федерации по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенной системы Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пунктом 3 статьи 245 Налогового кодекса РФ установлено, что не включаются в налоговую базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов Российской Федерации.

9.3.8. Отчетность по ЕСН

Расчет авансовых платежей

Форма Расчета и рекомендаций по заполнению утверждены Приказом Минфина от 17 марта 2005 г. № 40н «Об утверждении формы расчета авансовых платежей по единому социальному налогу и рекомендаций по ее заполнению» (далее – приказ № 40н).

Расчет состоит из:

титульного листа;

Раздела 1 «Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, по данным налогоплательщика»;

Раздела 2 «Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу»;

Раздела 2.1 «Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии»;

Раздела 2.2 «Сводные показатели за отчетный период для расчета единого социального налога организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, исполняющие обязанности организаций по уплате налога и представлению расчета авансовых платежей»;

Раздела 3 «Выплаты, начисленные налогоплательщиком в пользу физических лиц, являющихся инвалидами I, II и III группы, включаемые в строки 0400 – 0440 Раздела 2»;

Раздела 3.1. «Выплаты в пользу всех физических лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы, включаемые в строки 0400 – 0440 Раздела 2»;

Раздела 3.2. «Расчет условий на право применения налоговых льгот, установленных подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации».

Титульный лист, разделы 1, 2, 2.1 Расчета представляются всеми налогоплательщиками.

Учитывая, что в таком комплекте Расчет представляет подавляющее число налогоплательщиков, мы рассматриваем заполнение Расчета в таком составе.

Раздел 2.2 представляется организациями, имеющими обособленные подразделения, исполняющие обязанности организации по исчислению и уплате налога и представлению Расчета.

Разделы 3, 3.1, 3.2 заполняются налогоплательщиками, применяющими налоговые льготы в соответствии со статьями 239 Налогового кодекса РФ.

Сначала заполняется титульный лист, затем Разделы 2.1, 2.2, 3, 3.1, 3.2, которые используются для заполнения Раздела 2. И в завершении на основании данных Раздела 2 заполняется Раздел 1.

Абзацем шестым пункта 3 статьи 243 Налогового кодекса РФ установлено, что разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 дней со дня, установленного для подачи налоговой декларации за налоговый период. Либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 Налогового кодекса РФ. В случае, если по итогам налогового периода сумма фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование) превышает сумму примененного налогового вычета по налогу, сумма такого превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 78 Налогового кодекса РФ.

Рассмотрим порядок исчисления сумм ЕСН и заполнения расчета авансовых платежей на конкретном примере.



ПРИМЕР ЗАО «Премия» применяет общую систему налогообложения. В первом полугодии 2007 года в организации работало 8 сотрудников.

Штатное расписание ООО «Премия» в первом полугодии 2006 года.			
№ п/п	Должность	ФИО	Должностной оклад (руб. в месяц)
1.	Генеральный директор	Максимов М.М.	25 000
2.	Главный бухгалтер	Светикова С.С.	18 000
3.	Продавец	Иванов И.И.	12 000
4.	Продавец	Мурзина М.М.	12 000
5.	Продавец	Пивоваров П.П.	12 000
6.	Продавец	Новиков Н.Н.	12 000
7.	Сторож	Павлов П.П.	12 000
8.	Сторож	Еремеева О.О.	12 000
ИТОГО:			115 000

Налоговая база по ЕСН (в части федерального бюджета, ФСС, ФФОМС, ТФОМС) за 1 полугодие 2007 года составит 690 000 руб.

При этом в первом полугодии ни по одному из сотрудников нельзя применять регрессивную шкалу ЕСН, так как база на каждого не превышает 280 000 руб.

Налоговая база по ЕСН (в части федерального бюджета, ФСС, ФФОМС, ТФОМС) за последний квартал отчетного периода (II квартал 2007 года) составит – 345 000 руб., в том числе:

- за апрель 2007 – 115 000 руб.;
- за май 2007 – 115 000 руб.;
- за июнь 2007 – 115 000 руб.

Так как в первом полугодии ни по одному из сотрудников налоговая база на каждого не превышает 280 000 руб., по всем сотрудникам будут применяться ставки, установленные пунктом 1 статьи 241 Налогового кодекса РФ по налоговой базе до 280 000 руб., а именно:

- в федеральный бюджет – 20 %;
- в ФСС – 2,9%;
- ФФОМС – 1,1%;
- ТФОМС – 2,0%.

Сумма исчисленных авансовых платежей по ЕСН составит:

I полугодие 2007 года.

- в федеральный бюджет – 138 000 руб. (690 000 руб. × 20%);
- в ФСС – 20 010 руб. (690 000 руб. × 2,9%);
- ФФОМС – 7 590 руб. (690 000 руб. × 1,1%);
- ТФОМС – 13 800 руб. (690 000 руб. × 2,0%).

II квартал 2007 года.

- в федеральный бюджет – 69 000 руб. (345 000 руб. × 20%);
- в ФСС – 10 005 руб. (345 000 руб. × 2,9%);
- ФФОМС – 3 795 руб. (345 000 руб. × 1,1%);
- ТФОМС – 6 900 руб. (345 000 руб. × 2,0%).

Ежемесячные платежи во II квартале 2007 года.

- в федеральный бюджет – 23 000 руб. (115 000 руб. × 20%);
- в ФСС – 3 335 руб. (115 000 руб. × 2,9%);

- ФФОМС – 1 265 руб. ($115\,000 \text{ руб.} \times 1,1\%$);
- ТФОМС – 2 300 руб. ($115\,000 \text{ руб.} \times 2,0\%$).

Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, отражаемых по строкам 0300–0340 Расчета, исчисляется по тарифам, установленным подпунктом 1 пункта 2 статьи 22 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». По базе до 280 000 руб. тариф составит 14%.

Сумма начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование составит.

I полугодие 2007 года – 96 600 руб. ($690\,000 \text{ руб.} \times 14\%$);

II квартал 2007 года – 48 300 руб. ($345\,000 \text{ руб.} \times 14\%$);

Ежемесячно во II квартале 2007 года – 16 100 руб. ($115\,000 \text{ руб.} \times 14\%$).

Декларация по ЕСН

Раз в год плательщики этого налога обязаны подавать декларацию по ЕСН. Сделать это нужно не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по ЕСН с отметкой налоговой инспекции организации должны не позднее 1 июля представить в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

Форма декларации утверждена приказом Минфина России от 31 января 2006 г. № 19н.

Титульный лист и раздел 1

Указывают общие сведения о налогоплательщике. ИНН, КПП, наименование организации и подписи ответственных лиц: директора и главного бухгалтера.

В *разд. 1* только приводят общую величину налога, а потом суммы, уплаченные за каждый месяц. Это итоговое значение – всего за квартал – является суммой величин, отраженных в строках 040, 050 и 060.

Суммы, заявленные в этом разделе, должны совпадать со значениями налога, которые показаны в разделе 2. А именно по федеральному бюджету, ФФОМС и ТФОМС России – в строках 0600–0640, по ФСС РФ – в строках 0900–0940.

Раздел 2 «Расчет единого социального налога»

В разделе 2 указывают налоговую базу и общую исчисленную величину ЕСН. А также вычеты, льготы, не подлежащие уплате суммы, начисленный в результате налог и расходы за счет соцстраха. Все эти показатели теперь же рассредоточены по подразделам.

Налоговая база. Расчет проводится в соответствии со статьей 237 Налогового кодекса РФ. В декларации отражаются только доходы, выплаченные наемным работникам.

Индивидуальные предприниматели и адвокаты свои доходы в этой декларации не показывают. Кроме того, сюда не надо включать суммы, которые ЕСН не облагаются. Перечень таких выплат приведен в статье 238 Налогового кодекса РФ. Они приводятся в примечаниях к разделу – по строке 1100. Также в налоговую базу не входят суммы, которые нельзя отнести к расходам при исчислении налога на прибыль (или не уменьшающие НДФЛ). Такие суммы надо тоже указать в примечании, но по строке 1000.

Добавим, что выплаты, на которые распространяются льготы, предусмотренные в статье 239 Налогового кодекса РФ, также включаются в базу.

Общая сумма исчисленного налога. Чтобы заполнить этот подраздел, надо начислить налог за каждого работника организации. Эта сумма должна быть выражена в рублях и копейках. Затем бухгалтер складывает полученные величины и округляет результат до целых рублей. Выходит как раз та сумма, которую надо отразить в этом подразделе.

Налоговый вычет. Здесь указывается сумма начисленных взносов на обязательное пенсионное страхование. Напомним: порядок расчета и уплаты взносов на обязательное пенсионное страхование регулируется Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ.

Организации, которые совмещают общую систему налогообложения с бизнесом, который переведен на ЕНВД, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (п. 7 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ). Тогда в декларации нужно показать ту сумму пенсионных взносов, которая приходится на деятельность, облагаемую общими налогами. Такие разъяснения приведены и в письме Минфина России от 7 декабря 2005 г. № 03-05-02-04/216.



ИНН * 0 0 7 7 0 7 6 5 7 8 7 2

КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1

Стр. 0 0 1

Приложение № 1
к Приказу Минфина РФ
от 17.03.2005 № 40н

Форма по КНД 1151050

Расчет
авансовых платежей по единому социальному налогу
для лиц, производящих выплаты физическим лицам

Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий (через дробь номер корректировки)
Отчетный период заполняется:
за квартал - 3, за полугодие - 6, за 9 месяцев - 9, за год - 0

Вид документа 1 /

Отчетный период 6

Текущий налоговый период 2 0 0 6

Представляется в Инспекция МНС РФ № 7 ЦАО г. Москвы
(наименование налогового органа)

Код 7 7 0 7

По месту нахождения (жительства) российский организации ☒ обособленного подразделения российской организации ☐ физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем ☐ индивидуального предпринимателя ☐

По месту осуществления деятельности иностранной организации ☐

Закрытое акционерное общество "Частник"
(полное наименование организации/Фамилия, Имя, Отчество физического лица)

Основной государственный регистрационный номер для организации (ОГРН) 1 0 4 7 7 9 6 4 7 1 4 5 7

Основной государственный регистрационный номер для индивидуального предпринимателя (ОГРНИП)

Данный расчет составлен на 0 0 7 страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем расчете, подтверждаю:
Для организации

Руководитель Максимов М.М.
(Фамилия, Имя, Отчество (полностью))

Подпись Максимов Дата 1 0 0 7 2 0 0 6

Главный бухгалтер Светикова Светлана Сергеевна
(Фамилия, Имя, Отчество (полностью))

Подпись Светикова М.П. Дата 1 0 0 7 2 0 0 6

Для физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем, или индивидуального предпринимателя

(Фамилия, Имя, Отчество (полностью))

Подпись Дата

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении расчета
Данный расчет представлен (нужное отметить знаком V)
лично ☐ по почте ☐ уполномоченным представителем ☐

на страницах

с приложением подтверждающих документов на листах

Дата представления расчета

Зарегистрирован за №

(Фамилия, И.О.) (Подпись)

* В случае отсутствия ИНН физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем, следует заполнить сведения о физическом лице на странице 002 титульного листа расчета.



ИНН 0 0 7 7 0 7 6 5 7 8 7 2

КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1

Стр. 0 0 2

Форма по КНД 1151050

Раздел 00001

Раздел 1. Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды, по данным налогоплательщика

Показатели	Код строки	Значения показателей
Налогоплательщик	001	0 1
Код по ОКATO	010	4 5 2 9 6 2 2 2 0 0 0
в Федеральный бюджет (ФБ)		
Код бюджетной классификации	020	1 8 2 1 0 2 0 1 0 1 0 0 1 1 0 0 0 1 1 0
Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате за последние три месяца отчетного периода (руб.):		
1 месяц	030	6 9 0 0
2 месяц	040	6 9 0 0
3 месяц	050	6 9 0 0
в Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС)		
Код бюджетной классификации	020	1 8 2 1 0 2 0 1 0 2 0 0 7 1 0 0 0 1 1 0
Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате за последние три месяца отчетного периода (руб.):		
1 месяц	030	3 3 3 5
2 месяц	040	3 3 3 5
3 месяц	050	3 3 3 5

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Подпись _____ Максимов Дата 1 0 0 7 2 0 0 6

Подпись _____ Светикова Дата 1 0 0 7 2 0 0 6



51050047

ИНН

0

0

7

7

0

7

6

5

7

8

7

2

КПП

7

7

0

7

0

1

0

0

1

Стр.

0

0

3

Форма по КНД 1151050

Раздел 00001

Показатели

Код строки

Значения показателей

в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)

Код бюджетной классификации

020

1

8

2

1

0

2

0

1

0

3

0

0

8

1

0

0

0

1

1

0

Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате за последние три месяца отчетного периода (руб.):

1 месяц

030

1

2

6

5

2 месяц

040

1

2

6

5

3 месяц

050

1

2

6

5

в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС)

Код бюджетной классификации

020

1

8

2

1

0

2

0

1

0

4

0

0

9

1

0

0

0

1

1

0

Сумма авансовых платежей по налогу, подлежащая уплате за последние три месяца отчетного периода (руб.):

1 месяц

030

2

3

0

0

2 месяц

040

2

3

0

0

3 месяц

050

2

3

0

0

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

Подпись

Максимов

Дата

1

0

0

7

2

0

0

6

Подпись

Светикова

Дата

1

0

0

7

2

0

0

6

Раздел 00002

Раздел 2. Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу

Раздел 00002

51050054

ИНН 007707657872

КПП 770701001

Стр. 004

Форма по КНД 1151050

Наименование показателя

Код строки

ФБ

ФСС

ФФОМС

ТФОМС

1

2

3

4

5

6

Налоговая база за отчетный период, всего

0100

690 000

690 000

690 000

690 000

в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0120 + стр. 0130 + стр. 0140)

0110

345 000

345 000

345 000

345 000

из них:

– 1 месяц

0120

115 000

115 000

115 000

115 000

– 2 месяц

0130

115 000

115 000

115 000

115 000

– 3 месяц

0140

115 000

115 000

115 000

115 000

Сумма исчисленных авансовых платежей, всего

0200

138000

20010

7590

13800

в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0220 + стр. 0230 + стр. 0240)

0210

69000

10005

3795

6900

из них:

– 1 месяц

0220

23000

3335

1265

2300

– 2 месяц

0230

23000

3335

1265

1265

– 3 месяц

0240

23000

3335

1265

1265

Налоговый вычет, всего

0300

96600

X

X

X

в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0320 + стр. 0330 + стр. 0340)

0310

48300

X

X

X

из них:

– 1 месяц

0320

16100

X

X

X

– 2 месяц

0330

16100

X

X

X

– 3 месяц

0340

X

X

X

Сумма налоговых льгот за отчетный период, всего

0400

в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0420 + стр. 0430 + стр. 0440)

0410

из него:

– 1 месяц

0420

– 2 месяц

0430

– 3 месяц

0440

Раздел 00002



ИНН 007707657872
КПП 770701001

Стр. 005

Форма по КНД 1151050

1	2	3	4	5	6
Сумма авансовых платежей по налогу, не подлежащая уплате в связи с применением налоговых льгот за отчетный период, всего	0500				
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0520 + стр. 0530 + стр. 0540)	0510				
из них:					
- 1 месяц	0520				
- 2 месяц	0530				
- 3 месяц	0540				
Начислено авансовых платежей по налогу за отчетный период, всего	0600	41 400	20 010	7590	13 800
(гр. 3 = стр. 0200 - стр. 0300 - стр. 0500; гр. 4, 5, 6 = стр. 0200 - стр. 0500)					
в том числе: за последние три месяца отчетного периода	0610	20 700	10 005	3795	6900
(стр. 0620 + стр. 0630 + стр. 0640)					
(гр. 3 = стр. 0210 - стр. 0310 - стр. 0510; гр. 4, 5, 6 = стр. 0210 - стр. 0510)					
из них:					
- 1 месяц (гр. 3 = стр. 0220 - стр. 0320 - стр. 0520; гр. 4, 5, 6 = стр. 0220 - стр. 0520)	0620	6900	3335	1265	2300
- 2 месяц (гр. 3 = стр. 0230 - стр. 0330 - стр. 0530; гр. 4, 5, 6 = стр. 0230 - стр. 0530)	0630	6900	3335	1265	2300
- 3 месяц (гр. 3 = стр. 0240 - стр. 0340 - стр. 0540; гр. 4, 5, 6 = стр. 0240 - стр. 0540)	0640	6900	3335	1265	2300
Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за отчетный период, всего	0700	X		X	X
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0720 + стр. 0730 + стр. 0740)	0710	X		X	X
из них:					
- 1 месяц	0720	X		X	X
- 2 месяц	0730	X		X	X

Раздел 00002



ИНН 0 0 7 7 0 7 6 5 7 8 7 2
КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1

Стр. 0 0 6

Форма по КНД 1151050

1	2	3	4	5	6
– 3 месяц	0740	X		X	X
Возмещено исполнительным органом ФСС за отчетный период, всего	0800	X		X	X
в том числе: за последние три месяца отчетного периода (стр. 0820 + стр. 0830 + стр. 0840)	0810	X		X	X
из них:					
– 1 месяц	0820	X		X	X
– 2 месяц	0830	X		X	X
– 3 месяц	0840	X		X	X
Подлежит начислению в ФСС за отчетный период, всего (стр. 0600 - стр. 0700 + стр. 0800)	0900	X	20 010	X	X
в том числе: за последние три месяца отчетного периода					
(стр. 0920 + стр. 0930 + стр. 0940)	0910	X	10 005	X	X
(стр. 0610 – стр. 0710 + стр. 0810)					
из них:					
– 1 месяц (стр. 0620 – стр. 0720 + стр. 0820)	0920	X	3335	X	X
– 2 месяц (стр. 0630 – стр. 0730 + стр. 0830)	0930	X	3335	X	X
– 3 месяц (стр. 0640 – стр. 0740 + стр. 0840)	0940	X	3335	X	X
Примечание: Выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в отчетном периоде / выплаты, не уменьшающие налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в отчетном периоде	1000				
Суммы, не подлежащие налогообложению в отчетном периоде в соответствии со статьей 238 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)	1100				
Суммы, освобождаемые от налогообложения в отчетном периоде в соответствии с п. 2 ст. 245 Кодекса	1200				
Суммы, освобождаемые от налогообложения в отчетном периоде в соответствии с п. 3 ст. 245 Кодекса	1300		X	X	X

Раздел 00021

Раздел 2.1. Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии

51050085

ИНН

007707657872

КПП

770701001

Стр.

007

Форма по КНД 1151050

	Код строки	Налоговая база за отчетный период			Численность физических лиц (чел.)		
		ФБ	ФСС	Фонды ОМС	ФБ	ФСС	Фонды ОМС
1	2	3	4	5	6	7	8
До 280 000 руб.	010	690 000	690 000	690 000	8	8	8
От 280 001 руб. до 600 000 руб., в том числе:	020						
280 000 руб.	021						
сумма, превышающая 280 000 руб.	022				X	X	X
Свыше 600 000 руб., в том числе:	030						
600 000 руб.	031						
сумма, превышающая 600 000 руб.	032				X	X	X
Итого:	040	690 000	690 000	690 000	8	8	8

Налоговые льготы. Тут приводят выплаты, которые освобождены от налога в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ. Чтобы подтвердить право на эти льготы, налогоплательщик должен заполнить разделы 3 или 3.1.

Начисление налога с учетом льгот. Чтобы посчитать льготлируемые суммы, надо величину, полученную в предыдущем разделе, умножить на соответствующие налоговые ставки. А результат по федеральному бюджету еще и уменьшить на пенсионные взносы.

Теперь можно определить начисленные суммы налога. Для этого от общего исчисленного налога отнимают пенсионные взносы и льготлируемые суммы. Результат – налог, который нужно перечислить в бюджеты, за исключением сумм, идущих в ФСС России. Этот налог переносится в раздел 1.

Расходы на цели социального страхования за счет средств ФСС России. Это стоимость детских путевок, больничные, пособия по беременности и родам и т.д. Данные суммы уменьшают налог, начисленный в ФСС России.

Разделы 2.1 и 2.2

Раздел 2.1 «Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности физических лиц по интервалам шкалы регрессии». Тут сложностей нет. Раздел заполняется, как и раньше.

Раздел 2.2 «Сводные показатели за налоговый период для расчета единого социального налога организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, исполняющие обязанности организаций по уплате налога и представлению налоговой декларации». Как и в разделе 2, для каждого показателя есть свой подраздел. Скажем, налоговую базу по ФФОМС и ТФОМС России надо отражать в одной графе.



ПРИМЕР *За 2007 год ЗАО «Инвестсервис» выплатило физическим лицам 2 730 000 руб. В том числе по гражданско-правовым договорам – 540 000 руб. За последний же квартал 2007 года было выдано:*

- в октябре – 170 000 руб.;*
- в ноябре – 360 000 руб., в том числе по гражданско-правовым договорам – 180 000 руб.;*
- в декабре – 250 000 руб.*

Общая налоговая база за 2007 год составила 2 730 000 руб. На выплаты по договорам гражданско-правового характера налог в ФСС России не начисляется. Поэтому для фонда база за 2007 год равна 2 190 000 руб. (2 730 000 – 540 000), в том числе за ноябрь 2007 года – 180 000 руб. (360 000 – 180 000).

За последний квартал 2007 года общая налоговая база составила 780 000 руб. (170 000 + 360 000 + 250 000), а для ФСС России – 600 000 руб. (780 000 – 180 000).

За 2007 год организация выплатила сотрудникам пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам в размере 84 200 руб. В том числе в последнем квартале эти выплаты составили:

- за октябрь – 1500 руб.;*
- за ноябрь – 6700 руб.;*
- за декабрь – 4500 руб.*

ФСС России за 2005 год возместил организации 53 000 руб., в том числе:

- за октябрь – 1030 руб.;*
- за ноябрь – 4800 руб.;*
- за декабрь – 4400 руб.*

ЕСН в части, предназначенной для ФСС России, начислен в размере 63 800 руб., в том числе за последний квартал:

- в октябре – 4930 руб.;*
- в ноябре – 5220 руб.;*
- в декабре – 7520 руб.*

Итак, за последний квартал 2007 года выплаты пособий составили 12 700 руб. ($1500 + 6700 + 4500$). Соцстрах возместил 10 230 руб. ($1030 + 4800 + 4400$). ЕСН, начисленный в ФСС России до учета расходов на цели соцстраха, равен 17 670 руб. ($4930 + 5220 + 7520$).

Итого в ФСС России за 2007 г. начислено 32 600 руб. ($63\,800 - 84\,200 + 53\,000$), за последний квартал – 14 930 руб. ($17\,400 - 12\,700 + 10\,230$), в том числе:

- за октябрь – 4460 руб. ($4930 - 1500 + 1030$);
- за ноябрь – 3320 руб. ($5220 - 6700 + 4800$);
- за декабрь – 7420 руб. ($7520 - 4500 + 4400$).

9.4. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Как известно, каждый налог можно разложить на одинаковые элементы. Вот они:

- налогоплательщики;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- ставки налога;
- порядок исчисления налога;
- налоговый и отчетный периоды;
- порядок и сроки уплаты налога;
- порядок и сроки представления отчетности по налогу.

Рассмотрим подробно все эти элементы применительно к налогу на доходы физических лиц.

Статья 207 Налогового кодекса РФ определяет, что **плательщиками налога** на доходы физических лиц признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников в России.

Обратите внимание: в отдельную категорию плательщиков налога на доходы физических лиц выделены индивидуальные предприниматели. К ним относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ).

К физическим лицам, согласно терминологии Налогового кодекса РФ, относятся:

- граждане Российской Федерации;
- иностранные граждане;
- лица без гражданства.

Документом, подтверждающим принадлежность к гражданству Российской Федерации, является паспорт гражданина РФ или удостоверение личности гражданина РФ; до получения этих документов – свидетельство о рождении или иной документ, содержащий указание на гражданство.

Иностранцем признается лицо, обладающее гражданством иностранного государства и не имеющее гражданства Российской Федерации. Принадлежность к гражданству иностранного государства подтверждается иностранным паспортом.

Лицом без гражданства признается человек, не имеющий гражданства Российской Федерации и доказательств принадлежности к гражданству другого государства.

Как определить, является ли человек налоговым резидентом Российской Федерации

Для бухгалтера ответ на этот вопрос очень важен. Дело в том, что доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами, облагаются НДФЛ по повышенной ставке – 30 процентов вместо 13 (п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ). Кроме того, доходы, полученные налогоплательщиком-нерезидентом, при расчете НДФЛ не

51046019	ИНН КПП 007707657835 770701001	Приложение № 1 к Приказу Минфина РФ от 31.01.2006 № 19н Стр. 001	Форма по КНД 1151046
Налоговая декларация по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам			
Вид документа: 1 - первичный, 3 - корректирующий (через дробь номер корректировки) Налоговый период заполняется при сдаче отчета за год — 0			
Вид документа	1 /	Налоговый период	0
		Отчетный налоговый период	2 0 0 6
Представляется в	Инспекция МНС РФ № 7 ЦАО г. Москвы (наименование налогового органа)		Код 7 7 0 7
Закрытое акционерное общество "Таксопарк" (полное наименование организации/Фамилия, Имя, Отчество физического лица)			
Основной государственный регистрационный номер для организации (ОГРН)		1 0 4 7 7 8 9 4 7 1 4 4 2	
Основной государственный регистрационный номер для индивидуального предпринимателя (ОГРНИП)			
Код города и номер контактного телефона		(495) 730-75-85	
Данная декларация составлена на		0 0 страниц	с приложением подтверждающих документов или их копий на листах
Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящей декларации, подтверждаю: Для организации		Заполняется работником налогового органа	
Руководитель Иванов Иван Иванович (Фамилия, Имя, Отчество (полностью))		Сведения о представлении декларации	
Подпись Иванов Дата 2 8 0 3 2 0 0 7		Дата представления декларации	
Главный бухгалтер Зотова Алла Викторовна (Фамилия, Имя, Отчество (полностью))		на страницах	
Подпись Зотова Дата 2 8 0 3 2 0 0 7		с приложением подтверждающих документов на листах	
М.П.		Зарегистрирована за №	
Для физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем, или индивидуального предпринимателя			
(Фамилия, Имя, Отчество налогоплательщика (полностью))		(Фамилия, И.О.)	
Подпись _____ Дата		(Подпись) _____	



ИНН 007707657835
КПП 770701001 Стр. 002

Форма по КНД 1151046
Раздел 00001

Раздел 1. Суммы налога, подлежащие уплате в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды

Показатели	Код строки	Значения показателей
Налогоплательщик	001	01
Код по ОКATO	010	45296222000
в Федеральный бюджет (ФБ)		
Код бюджетной классификации	020	18210201010011000110
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	163800
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	10200
2 месяц	050	21600
3 месяц	060	15000
в Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС)		
Код бюджетной классификации	020	18210201020071000110
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	32600
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	4460
2 месяц	050	3320
3 месяц	060	7420



ИНН 007707657835

КПП 770701001

Стр. 003

Форма по КНД 1151046
Раздел 00001

Показатели	Код строки	Значения показателей
в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)		
Код бюджетной классификации	020	18210201030081000110
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	8580
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	1870
2 месяц	050	3960
3 месяц	060	2750
в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС)		
Код бюджетной классификации	020	18210201040091000110
Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, всего (руб.):	030	15600
в том числе за последний квартал налогового периода (руб.):		
1 месяц	040	3400
2 месяц	050	7200
3 месяц	060	5000

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Подпись _____ Иванов

Дата 28 03 2007

Подпись _____ Петрова

Дата 28 03 2007



ИНН 007707657835

КПП 770701001

Стр. 004

Форма по КНД 1151046
Раздел 00002

Раздел 2. Расчет единого социального налога

(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС
1	2	3	4	5
Налоговая база за налоговый период, всего	0100	2 730 000	2 200 000	2 730 000
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0120 + стр. 0130 + стр. 0140)	0110	780 000	600 000	780 000
из них:	0120	170 000	170 000	170 000
– 1 месяц	0130	360 000	180 000	360 000
– 2 месяц	0140	250 000	250 000	250 000
– 3 месяц				

(в рублях)

		ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
1	2	3	4	5	6
Сумма исчисленного налога за налоговый период, всего	0200	546 000	63 800	30 030	54 600
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0220 + стр. 0230 + стр. 0240)	0210	156 000	17 400	8 580	15 600
из них:	0220	34 000	4 930	1 870	3 400
– 1 месяц	0230	72 000	5 220	3 960	7 200
– 2 месяц	0240	50 000	7 250	2 750	5 000
– 3 месяц					



ИНН 007707657835
КПП 770701001 Стр. 005

Форма по КНД 1151046
Раздел 00002

Продолжение Раздела 2
(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	ФБ
1	2	3
Налоговый вычет за налоговый период, всего	0300	382 200
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0320 + стр. 0330 + стр. 0340)	0310	109 200
из них:	0320	23 800
– 1 месяц	0330	50 400
– 2 месяц	0340	35 000

(в рублях)

		ФБ, ФФОМС, ТФОМС	ФСС
1	2	3	4
Сумма выплат и вознаграждений, учитываемых при определении налоговых льгот за налоговый период, всего	0400		
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0420 + стр. 0430 + стр. 0440)	0410		
из них:	0420		
– 1 месяц	0430		
– 2 месяц	0440		



51046071

ИНН
КПП

ИНН
КПП

0	0	7	7	0	7	6	5	7	8	3	5

7	7	0	7	0	1	0	0	1

Стр.

0	0	6

Форма по КНД 1151046
Раздел 00002

Продолжение Раздела 2

(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	ФБ	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
1	2	3	4	5	6
Сумма налога, не подлежащая уплате в связи с применением налоговых льгот за налоговый период, всего (гр. 3 = стр. 0400 x 20% (15,8%) / / 100% – стр. 0400 x 14% (10,3%) / / 100%); (гр. 4, 5, 6 = стр. 0400 x (3,2%; 0,8%; 2%) / 100%)	0500				
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0520 + стр. 0530 + стр. 0540)	0510				
из них					
– 1 месяц	0520				
– 2 месяц	0530				
– 3 месяц	0540				
Начислено налога за налоговый период, всего (гр. 3 = стр. 0200 – стр. 0300 – – стр. 0500; гр. 4, 5, 6 = стр. 0200 – стр. 0500)	0600	163 800	63 800	30 030	54 600
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0620 + стр. 0630 + стр. 0640) (гр. 3 = стр. 0210 – стр. 0310 – – стр. 0510; гр. 4, 5, 6 = стр. 0210 – стр. 0510)	0610	46 800	17 400	8580	15600
из них:					
– 1 месяц (гр. 3 = стр. 0220 – стр. 0320 – – стр. 0520; гр. 4, 5, 6 = стр. 0220 – стр. 0520)	0620	10 200	4930	1870	3400
– 2 месяц (гр. 3 = стр. 0230 – стр. 0330 – – стр. 0530; гр. 4, 5, 6 = стр. 0230 – стр. 0530)	0630	21 600	5220	3960	7200
– 3 месяц (гр. 3 = стр. 0240 – стр. 0340 – – стр. 0540; гр. 4, 5, 6 = стр. 0240 – стр. 0540)	0640	15 000	7520	2750	5000



ИНН 0 0 7 7 0 7 6 5 7 8 3 5

КПП 7 7 0 7 0 1 0 0 1 Стр. 0 0 7

Форма по КНД 1151046
Раздел 00002

Продолжение Раздела 2

(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	ФСС
1	2	3
Расходы, произведенные на цели государственного социального страхования за счет средств ФСС за налоговый период, всего	0700	84 200
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0720 + стр. 0730 + стр. 0740)	0710	12 700
из них:		
– 1 месяц	0720	1500
– 2 месяц	0730	6700
– 3 месяц	0740	4500
Возмещено исполнительным органом ФСС за налоговый период, всего	0800	53 000
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0820 + стр. 0830 + стр. 0840)	0810	10 230
из них:		
– 1 месяц	0820	1030
– 2 месяц	0830	4800
– 3 месяц	0840	4400
Подлежит начислению в ФСС за налоговый период, всего (стр. 0600 - стр. 0700 + стр. 0800)	0900	32 600
в том числе: за последний квартал налогового периода (стр. 0920 + стр. 0930 + стр. 0940) (стр. 0610 – стр. 0710 + стр. 0810)	0910	14 930
из них:		
– 1 месяц (стр. 0620 - стр. 0720 + стр. 0820)	0920	4460
– 2 месяц (стр. 0630 - стр. 0730 + стр. 0830)	0930	3320
– 3 месяц (стр. 0640 - стр. 0740 + стр. 0840)	0940	7420



ИНН 007707657835

КПП 770701001

Стр. 008

Форма по КНД 1151046
Раздел 00002

Продолжение Раздела 2

(в рублях)

Наименование показателя	Код строки	ФБ, ФФОМС, ТФОМС	ФСС
1	2	3	4
Примечание: Выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в налоговом периоде; выплаты, не уменьшающие налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в налоговом периоде	1000		
Суммы, не подлежащие налогообложению в налоговом периоде в соответствии со статьей 238 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)	1100		
Суммы, освобождаемые от налогообложения в налоговом периоде в соответствии с п. 2 ст. 245 Кодекса	1200		

(в рублях)

		ФБ
1	2	3
Примечание: Суммы, не включаемые в налоговую базу для исчисления налога в ФБ в налоговом периоде в соответствии с п. 3 ст. 245 Кодекса	1300	

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Подпись _____

Дата

Подпись _____

Дата

Раздел 2.1. Распределение налоговой базы (строка 0100) и численности работников по интервалам шкалы регрессии

Раздел 00021



ИНН

007707657835

КПП

770701001

Стр.

009

Форма по КНД 1151046

	Код строки	Налоговая база за налоговый период			Численность физических лиц (чел.)		
		ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС	ФБ	ФСС	ФФОМС, ТФОМС
1	2	3	4	5	6	7	8
До 280 000 руб.	010	2 730 000	2 200 000	2 730 000	12	12	12
От 280 001 руб. до 600 000 руб., в том числе:	020						
280 000 руб.	021						
сумма, превышающая 280 000 руб.	022				X	X	X
Свыше 600 000 руб., в том числе:	030						
600 000 руб.	031						
сумма, превышающая 600 000 руб.	032				X	X	X
ИТОГО: (стр. 010 + стр. 020 + стр. 030)	040	2 730 000	2 200 000	2 730 000	12	12	12

Достоверность и полноту сведений, указанных в данном Разделе, подтверждаю:

Подпись _____ Дата 28 03 2007
Иванова
Подпись _____ Дата 28 03 2007
Петрова

уменьшаются на стандартные налоговые вычеты (подробнее о том, как рассчитать НДФЛ с доходов нерезидентов, см. раздел «НДФЛ с доходов, выплаченных иностранцам»).

Понятие «налоговый резидент» закреплено в статье 207 Налогового кодекса РФ. Так, налоговым резидентом является физическое лицо, фактически находящееся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Следовательно, те физические лица, которые фактически находятся на территории России менее 183 дней в течение календарного года, налоговыми резидентами не являются.

Как определить срок пребывания налогоплательщика на территории Российской Федерации

Чтобы правильно определить срок пребывания человека на территории России, необходимо использовать правила, установленные статьей 6.1 Налогового кодекса РФ. Так, согласно этой статье, течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Так срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд.

Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года.

Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

Это означает, что отсчет срока фактического нахождения физического лица на российской территории начинается на следующий день после того дня, как этот человек прибыл в Россию. А отсчет срока нахождения физического лица за пределами территории Российской Федерации начинается со следующего дня после его отъезда за границу.

Даты отъезда и прибытия человека на территорию Российской Федерации устанавливаются по отметкам паспортного контроля в документе, удостоверяющем личность. Для российских граждан таким документом является загранпаспорт, служебный паспорт, дипломатический паспорт, паспорт моряка. Для иностранных граждан и лиц без гражданства — их действительный документ, удостоверяющий личность гражданина и признаваемый в Российской Федерации в этом качестве.

Если же отметки паспортного контроля в удостоверяющем личность документе отсутствуют, то могут приниматься любые документы, удостоверяющие фактическое количество дней пребывания человека на территории России.



ПРИМЕР Гражданин Ливии Н. Флобер 31 августа 2006 года приехал в Россию для работы в иностранном представительстве, расположенном в Москве. Здесь он проработал до 30 апреля 2007 года. Флобер выехал за пределы Российской Федерации 1 мая 2007 года и до конца года в Россию больше не возвращался.

Период пребывания Флобера в России приходится на два налоговых периода:

- 2006 год: с 1 сентября по 31 декабря 2006 года (всего 122 дня);
- 2007 год: с 1 января по 30 апреля 2007 года (всего 120 дней).

Несмотря на то, что общее время пребывания Флобера в России составило более 183 дней, налоговый статус следует определять за каждый налоговый период (то есть за каждый календарный год) отдельно.

Поэтому в данном случае иностранный гражданин не является налоговым резидентом ни в 2006, ни в 2007 году.

Это означает, что доходы, полученные Флобером в России как в 2006, так и в 2007 году, должны облагаться налогом на доходы физических лиц по ставке 30 процентов.



ВНИМАНИЕ! На практике часто бывают ситуации, когда налоговыми нерезидентами оказываются и российские граждане.



ПРИМЕР А.С. Фролов – гражданин РФ – работает в российской организации. 31 декабря 2006 года он был направлен в служебную командировку во Францию. В загранпаспорте проставлена дата выезда за пределы России: 31.12.2006.

Фролов вернулся в Россию 1 октября 2007 года. В загранпаспорте проставлена дата пересечения российской границы: 01.10.2007.

Отсчет дней пребывания Фролова за пределами России в 2007 году начинается с 1 января 2006 года и заканчивается 30 сентября 2007 года. Этот период составляет 273 дня.

На территории России в 2007 году гражданин находился 92 дня ($365 - 273$), то есть меньше 183 дней. А раз так, в 2007 году он не признается налоговым резидентом РФ.

Это означает, что доходы, полученные Фроловым в России в 2007 году, должны облагаться налогом на доходы физических лиц по ставке 30 процентов.

Уточнение налогового статуса налогоплательщика производится:

- на дату фактического завершения пребывания иностранного гражданина на территории Российской Федерации в текущем календарном году;
- на дату, следующую после истечения 183 дней пребывания в Российской Федерации российского или иностранного гражданина;
- на дату отъезда гражданина Российской Федерации на постоянное место жительства за пределы Российской Федерации.

Иностранцы, имеющие вид на жительство или разрешение на временное проживание, являются нерезидентами только в первый год своего приезда в Россию и только если срок их пребывания менее 183 дней. В остальных случаях работодатель может сразу рассматривать такого сотрудника как резидента и, соответственно, удерживать с него налог по ставке 13 процентов с предоставлением налоговых вычетов (письмо Минфина России от 21 сентября 2005 г. № 03-05-01-03/82).

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в России и за ее пределами – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в России – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Таким образом, чтобы определить, будет ли физическое лицо уплачивать налог на доходы физических лиц, необходимо установить не только его налоговый статус, но и источники его доходов.

Какие доходы считаются полученными от источников в Российской Федерации

Перечень таких доходов приведен в пункте 1 статьи 208 Налогового кодекса РФ. Так, для целей налогообложения к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, относятся следующие виды доходов.

1. Дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Определение дивиденда, используемое в целях налогообложения, приведено в статье 43 Налогового кодекса РФ. Так, дивидендом признается «любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации».

2. Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

3. Доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав.

4. Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации.

5. Доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации;
- в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу.

К недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты (п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса РФ).

К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг (ст. 143 Гражданского кодекса РФ).

6. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации. При этом вознаграждения и иные выплаты, получаемые членами совета директоров организации – налогового резидента Российской Федерации, местом нахождения (управления) которой является Россия, рассматриваются как доходы, полученные от источников в Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений.

7. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Обратите внимание: государственные пенсии налогом на доходы физических лиц не облагаются (п. 2 ст. 217 Налогового кодекса РФ). А дополнительные пенсии, назначаемые организациями и выплачиваемые за счет этих организаций, подлежат налогообложению на общих основаниях по ставке 13 процентов.

Кроме того, согласно пункту 11 статьи 217 Налогового кодекса РФ освобождаются от налогообложения большинство стипендий.

8. Доходы, полученные от использования любых транспортных средств при перевозках в Российскую Федерацию или из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации.

9. Доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, линий оптоволоконной или беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации.

10. Выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном пенсионном страховании.

11. Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Какие доходы считаются полученными от источников за пределами Российской Федерации

Перечень таких доходов приведен в пункте 3 статьи 208 Налогового кодекса РФ. Так, для целей налогообложения к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся следующие виды доходов.

1. Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

2. Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, полученных от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России.

3. Доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав.

4. Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

5. Доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;
- прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования к иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории России;
- иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации.

6. Вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

7. Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств.

8. Доходы, полученные от использования любых транспортных средств за пределами России.

9. Иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации.

Почему важно знать, где – в России или за ее пределами – получен доход

Как уже было сказано выше, чтобы определить, будет ли физическое лицо уплачивать налог на доходы физических лиц, необходимо установить не только его налоговый статус, но и источники его доходов.

Так, имеет большое значение, где налогоплательщик исполнял обязанности согласно трудовому договору (контракту), – в России или за ее пределами.

Например, если физическое лицо получает вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей по трудовому договору за пределами России и при этом не является налоговым резидентом Российской Федерации (то есть находится за пределами России более 183 дней в течение календарного года), то такой доход не может быть отнесен к доходам от источников в Российской Федерации. А раз так, обязанности по уплате налога с такого дохода в России у физического лица не возникает.



ПРИМЕР А.С. Фролов – гражданин РФ – заключил трудовой договор с российской строительной фирмой, находящейся в Москве на выполнение работ по трудовому договору на территории иностранного государства. Ежемесячно Фролов получает вознаграждение от российской фирмы за выполненную работу в иностранном государстве.

В этой ситуации, согласно подпункту 6 пункта 3 статьи 208 Налогового кодекса РФ, вознаграждение Фролова относится к доходам от источников за пределами Российской Федерации (независимо от того, за счет какого источника и где выплачивается вознаграждение).

Возникает вопрос: будут ли доходы Фролова, полученные за выполнение работ в иностранном государстве, облагаться налогом на доходы физических лиц? Ответ на этот вопрос зависит от того, будет ли Фролов в текущем году признан налоговым резидентом Российской Федерации.

Ситуация 1

Договор заключен на период с 1 января по 1 октября 2007 года, и все это время Фролов находился за границей. Получается, что в 2007 году Фролов находился на территории России меньше 183 дней. А раз так, в 2007 году он не признается налоговым резидентом РФ.

Это означает, что доходы, полученные Фроловым в 2007 году за выполнение работ в иностранном государстве, облагаться налогом на доходы физических лиц не должны.

Ситуация 2

Договор заключен на период с 1 января по 1 апреля 2007 года. В период действия договора Фролов находился за границей, а оставшееся время в течение 2007 года – на территории России. Получается, что в 2007 году Фролов находился на территории России больше 183 дней. А раз так, в 2007 году он признается налоговым резидентом РФ.

Это означает, что доходы, полученные Фроловым в 2007 году за выполнение работ в иностранном государстве, должны облагаться налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

На практике возможна ситуация, когда трудно однозначно определить, каков источник полученного дохода – в России или за ее пределами. Тогда отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляет Минфин России (п. 4 ст. 208 Налогового кодекса РФ). Налогоплательщик (или в соответствующих случаях – налоговый агент) в подобной ситуации должен направить в Минфин России соответствующий запрос.

9.4.1. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц и ставки налога

Налоговая база по налогу на доходы физических лиц включает в себя все доходы налогоплательщика, полученные им в течение налогового периода. При этом в Налоговом кодексе выделены следующие виды доходов, которые следует учесть при расчете налоговой базы:

- доходы, полученные в денежной форме;
- доходы, полученные в натуральной форме;
- доходы, полученные в виде материальной выгоды.

Для целей налогообложения все доходы учитываются в полной сумме (без учета каких-либо удержаний по распоряжению налогоплательщика, решений суда или иных органов). Подобные удержания налоговую базу не уменьшают.

Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов.

Налоговый кодекс предусматривает четыре ставки налога на доходы физических лиц – 9, 13, 30 и 35 процентов.

Ставка налога, которую надо применить при исчислении налога, зависит не от размера, а от вида дохода. Статья 210 Налогового кодекса РФ содержит специальную оговорку: «налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки».

По ставке 13% облагается большинство получаемых налогоплательщиками доходов (заработная плата и иные выплаты в качестве оплаты труда, вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и т. д.). По этой же ставке облагаются доходы, полученные индивидуальными предпринимателями (не использующими специальные налоговые режимы), а также частными нотариусами и лицами, занимающимися частной практикой.

Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки: 35%, 30% и 9%.

По ставке 35% облагаются следующие виды доходов.

1. Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг (в сумме, превышающей 4000 руб. на одного человека за налоговый период – календарный год).

Подробно о том, как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом в виде выигрышей и призов, см. раздел «НДФЛ с подарков, призов и выигрышей».

2. Страховые выплаты по договорам добровольного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет в части превышения размеров, предусмотренных статьей 213 Налогового кодекса РФ.

3. Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте.

4. Суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств на льготных условиях:

– по рублевым займам – как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

– по валютным займам – как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Исключение из этого правила составляют «доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств».

По ставке 30 процентов облагаются все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

По ставке 9 процентов облагаются:

– доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов;

– доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года.

9.4.2. Дата получения дохода и налоговый период

Налоговый период по налогу на доходы физических лиц составляет календарный год.

Дата фактического получения дохода – это день, в который необходимо исчислить налог. Для разных видов доходов он определяется по-разному. Статья 223 Налогового кодекса РФ определяет, в какой день должен быть исчислен налог, для следующих случаев:

Вид дохода	Дата фактического получения дохода
1	2
Доход в денежной форме	1. День выплаты дохода наличными денежными средствами. 2. День перечисления дохода на счет налогоплательщика в банке. 3. День перечисления дохода на банковские счета третьих лиц по распоряжению налогоплательщика
Доход в натуральной форме	День передачи налогоплательщику дохода в натуральной форме (в виде товарно-материальных ценностей, оплаты в пользу налогоплательщика работ и услуг и т. п.)

1	2
Доход в виде материальной выгоды	1. День уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (если выплат по займу (кредиту) в течение налогового периода не производилось – последний день налогового периода). 2. День приобретения товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных. 3. День приобретения ценных бумаг
Доход в виде оплаты труда	Последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом)



ПРИМЕР Начисленная сотрудникам ЗАО «Салют» заработная плата за декабрь 2007 года была выплачена 20 января 2008 года.

Датой получения дохода в виде заработной платы признается последний день месяца, за который было произведено начисление дохода. Следовательно, независимо от того, что заработная плата была выплачена в январе 2008 года, эти суммы в соответствии с пунктом 2 статьи 223 Налогового кодекса РФ должны быть включены в налоговую базу 2007 года.

С суммы заработной платы за январь–декабрь 2007 года, включая сумму задолженности по зарплате за декабрь, должен быть исчислен налог на доходы физических лиц. При этом налог должен быть удержан непосредственно из доходов каждого налогоплательщика при их фактической выплате. До выплаты же задолженности по зарплате разница между суммой исчисленного и удержанного налога показывается в налоговой отчетности как долг за налогоплательщиком.

9.4.3. Порядок исчисления налога

Порядок определения суммы налога, которую нужно удержать при выплате дохода, зависит от того, по какой ставке облагается этот доход:

- по ставке 13%;
- по ставке 35%, 30% или 9%.

Кроме того, Налоговый кодекс предусматривает, что для определения налоговой базы по НДФЛ не учитывается достаточно большой перечень доходов. Эти доходы перечислены в статье 217 Налогового кодекса РФ. Среди них:

- доходы, полностью освобождаемые от налогообложения (п. 1–27 и п. 29–32 ст. 217 Налогового кодекса РФ);
- доходы, частично освобождаемые от налогообложения (п. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Подробно о том, какие доходы освобождены от НДФЛ, см. в разделе «Доходы, не подлежащие налогообложению».

Если доход облагается по ставке 13%, то прежде чем рассчитывать налог, доход можно уменьшить на сумму налоговых вычетов.

Налоговые вычеты бывают:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Кроме того, при заполнении налоговой отчетности в качестве вычетов классифицируются и суммы, частично освобождаемые от налогообложения (предусмотренные пунктами 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, сумма налога, подлежащая исчислению в бюджет по ставке 13%, определяется так:

$$\text{Сумма налога по ставке 13\%} = \left(\begin{array}{l} \text{Общая сумма} \\ \text{доходов} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Сумма доходов,} \\ \text{освобождаемых от} \\ \text{налогообложения} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Сумма доходов,} \\ \text{облагаемых} \\ \text{налогом по} \\ \text{ставкам 35\%, 30\%} \\ \text{и 9\%} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Сумма} \\ \text{налоговых} \\ \text{вычетов} \end{array} \right) \times 13\%$$



ПРИМЕР В январе 2008 года А.С. Фролову – работнику ЗАО «Салют», гражданину РФ – были выплачены:

- заработная плата за январь в сумме 4800 руб. (выплачена 31 января 2008 года);
- премия в сумме 2500 руб. (выплачена 31 января 2008 года);
- материальная помощь в связи со смертью члена семьи в сумме 6000 руб. (налогом не облагается).

Работник является акционером фирмы. В январе 2008 года ему были начислены и выплачены дивиденды по итогам деятельности организации в 2007 году. Сумма дивидендов составила 56 000 руб. (облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 9%).

Детей у Фролова нет, поэтому работник имеет право только на стандартный налоговый вычет в размере 400 руб.

Общая сумма доходов, полученных в январе 2008 года, составит:

$$4800 \text{ руб.} + 2500 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.} + 56\,000 \text{ руб.} = 69\,300 \text{ руб.}$$

Сумма налога, исчисленная по ставке 13%, будет равна:

$$(69\,300 \text{ руб.} - 56\,000 \text{ руб.} - 6000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 897 \text{ руб.}$$

На практике может возникнуть ситуация, когда сумма налоговых вычетов в календарном году окажется больше полученных в этом же году доходов, облагаемых по ставке 13 процентов. Пунктом 3 статьи 210 НК РФ установлено, что в таких случаях налоговая база принимается равной нулю. На следующий календарный год «неиспользованные вычеты» не переносятся.

Исключение из этого правила – имущественный налоговый вычет на суммы, израсходованные на приобретение жилья или новое строительство. Если данный вычет не может быть полностью использован в текущем налоговом периоде, то согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования.

Общая сумма налога, которую налогоплательщик должен уплатить по итогам налогового периода (календарного года), определяется как суммы, исчисленные по разным налоговым ставкам применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата фактического получения которых относится к отчетному календарному году.

Таким образом, общая сумма налога за календарный год исчисляется по формуле:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Общая сумма налога за} & = & \text{сумма налога} & + & \text{сумма налога по} & + & \text{сумма налога по} & + & \text{сумма налога} \\ \text{календарный год} & & \text{по ставке 13\%} & & \text{ставке 35\%} & & \text{ставке 30\%} & & \text{по ставке 9\%} \end{array}$$

Сумма налога рассчитывается в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более – округляются до полного рубля.

9.4.4. Порядок и срок уплаты налога в бюджет

Порядок уплаты налога в бюджет

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что налог на доходы физических лиц перечисляется в бюджет в особом порядке.

В каких случаях налог перечисляют в бюджет налоговые агенты

В большинстве случаев налог в бюджет перечисляют не сами налогоплательщики, а налоговые агенты.

В отношении налога на доходы физических лиц налоговыми агентами признаются (ст. 226 Налогового кодекса РФ):

- российские организации;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;
- индивидуальные предприниматели;
- постоянные представительства в России иностранных организаций.

Это означает, что каждый раз, когда организация или индивидуальный предприниматель (из перечисленных выше) выплачивает физическим лицам доход, эта организация или индивидуальный предприниматель выступает в роли налогового агента. То есть он обязан исчислить налог, удержать его из доходов налогоплательщика – физического лица и перечислить удержанную сумму налога в бюджет.

В каких случаях налог перечисляют в бюджет налогоплательщики

Из приведенного выше правила есть исключения. В пункте 2 статьи 226 Налогового кодекса РФ записано, что источник выплаты дохода в некоторых случаях не несет функций налогового агента.

Так, самостоятельно уплачивают налог на доходы физических лиц:

- индивидуальные предприниматели – по доходам от предпринимательской деятельности;
- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой в соответствии с действующим законодательством, – по доходам, полученным от частной практики.

Кроме того, самостоятельно должны заплатить налог физические лица, получающие, в частности, следующие доходы:

- по договорам гражданско-правового характера, заключенных с другим физическим лицом, которое не является налоговым агентом (например, к таким договорам относятся договоры найма и аренды имущества у другого физического лица);
- от источников за пределами Российской Федерации;
- от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;
- в виде выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов).

Кроме того, обязанность самостоятельно заплатить налог возлагается на тех физических лиц, при выплате доходов которым налоговый агент не имел возможности удержать НДФЛ (например, при выдаче доходов в натуральной форме).

Указанные выше налогоплательщики, самостоятельно уплачивающие налог, обязаны по окончании года представить в налоговую инспекцию по месту своего жительства налоговую декларацию.

Правила исчисления и уплаты налога налоговыми агентами

Налоговый кодекс РФ устанавливает четкие правила исчисления, удержания и перечисления НДФЛ налоговыми агентами. Вот эти правила.

1. Налог по ставке 13 процентов исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по этой ставке.

2. Налог по ставкам 35, 30 и 9 процентов исчисляется отдельно по каждой сумме дохода, начисленной налогоплательщику.

3. Налог исчисляется без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и соответственно, без учета исчисленного и удержанного с этих доходов налога.

4. Удержание исчисленного налога налоговый агент может производить только из фактически выплачиваемых налогоплательщику денежных сумм (перечисляемых на его счет или счета третьих лиц по его поручению). При этом сумма удержания не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

5. Если у налогового агента нет возможности удержать налог из доходов налогоплательщика (например, при выдаче доходов в натуральной форме либо когда заранее известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма исчисленного налога, превысит 12 месяцев), он обязан письменно сообщить об этом в свою налоговую инспекцию. Такое сообщение необходимо направить в течение месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств. Уплата налога за счет собственных средств налогового агента не допускается.

6. Излишне удержанные суммы налога возвращаются налоговым агентом налогоплательщику по его письменному заявлению.

7. Не удержанные (удержанные не полностью) налоговыми агентами налоги взыскиваются ими с физических лиц до полного погашения задолженности.

Сроки перечисления налоговым агентом удержанного налога в бюджет

Сроки для перечисления налоговым агентом НДФЛ в бюджет установлены в пункте 6 статьи 226 Налогового кодекса РФ:

Вид дохода	Дата перечисления налога в бюджет
Выплата заработной платы (деньги на зарплату получены по чеку в банке)	День получения наличных денег в банке
Выплата заработной платы (сумма заработной платы перечисляется на банковский счет работника или по его поручению на счета третьих лиц)	День перечисления денег со счета налогового агента
Выплата заработной платы из выручки налогового агента	День, следующий за днем выплаты заработной платы
Выплата других видов доходов в денежной форме	День, следующий за днем выплаты дохода
Выдача дохода в натуральной форме	День, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога
Предоставление дохода в виде материальной выгоды	День, следующий за днем фактического удержания исчисленной суммы налога

9.4.5. НДФЛ с доходов, полученных работником в денежной форме за исполнение трудовых обязанностей

НДФЛ с зарплаты по основному месту работы

Заработная плата, полученная физическим лицом по основному месту работы, облагается налогом на доходы физических лиц. Как правильно рассчитать НДФЛ, удержать его из доходов, выплаченных работнику и перечислить в бюджет, рассказано в этом разделе книги.

Оплата труда членов трудового коллектива осуществляется в соответствии с принятыми тарифными и сдельными расценками, которые разрабатываются организацией самостоятельно на основе норм труда, позволяющих определить необходимое количество трудовых затрат (рабочего времени) на изготовление единицы продукции. Нормы труда устанавливаются для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда.

В настоящее время наиболее широко в хозяйственной деятельности организаций применяются повременная и сдельная системы оплаты труда, а также оплата труда на комиссионной основе.

Основными разновидностями повременной оплаты труда являются простая повременная и повременно-премиальная оплаты труда.

При простой повременной оплате труда в основу расчета размера заработной платы берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию организации и количество отработанного работником времени. При этом если в течение месяца работник отработал все рабочие дни, то размер его заработка будет соответствовать его должностному окладу. Если же отработано не все рабочее время, то оплата труда будет начислена лишь за фактически отработанное время.



ПРИМЕР Начальнику отдела кадров установлен должностной оклад 1300 руб. В апреле 2007 года он отработал 12 рабочих дней (число рабочих дней в апреле – 20). Следовательно, его заработок за апрель 2007 года составит 780 руб. ($1300 \text{ руб.} : 20 \times 12$).

Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

Некоторые организации применяют почасовую и поденную формы оплаты труда как разновидности повременной системы. В этом случае заработок работника определяют путем умножения часовой (дневной) ставки оплаты труда на число фактически отработанных часов (дней).



ПРИМЕР Рабочий-повременщик в апреле 2007 года отработал 120 ч. Тарифная ставка составляет 15 руб./ч. В этом случае заработок работника за месяц составит 1800 руб. ($15 \text{ руб./ч} \times 120 \text{ ч}$).
Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

При повременно-премиальной оплате труда предусматривается начисление и выплата премии, устанавливаемой в процентах от должностного оклада (тарифной ставки) на основании разработанного в организации положения о премировании работников, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя.



ПРИМЕР Начальнику отдела кадров ежемесячно выплачивается премия в размере 10 процентов от должностного оклада (1300 руб.) с учетом фактически отработанного времени. Таким образом, при полностью отработанным временем его заработок за месяц составит 1430 руб. ($1300 \text{ руб.} + 1300 \text{ руб.} \times 10\%$).
Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

В основу расчета при сдельной оплате труда берется сдельная расценка, которая представляет собой размер вознаграждения, подлежащего выплате работнику за изготовление им единицы продукции или выполнение определенной операции.



ПРИМЕР Тарифная часовая ставка рабочего, соответствующая разряду выполняемой им работы, составляет 12 руб. Определим размер сдельной расценки, применяемой для расчета его конечного заработка, если известно, что:

- на изготовление единицы продукции работник затрачивает 15 мин.;
- за час работник изготавливает 4 единицы продукции.

Сдельная расценка рассчитывается одним из следующих способов.

Исходя из нормы времени, сдельная расценка составит:

$$12 \text{ руб.} \times 15 \text{ мин.} : 60 \text{ мин.} = 3 \text{ руб.}$$

Исходя из нормы выработки, сдельная расценка составит:

$$12 \text{ руб./ед.} : 4 \text{ ед.} = 3 \text{ руб.}$$

Оплата труда на комиссионной основе широко применяется в организациях, оказывающих услуги населению или осуществляющих торговые операции. Заработок работника за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей определяется при этом в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи продукции.



ПРИМЕР Заработок работника, занимающегося продажей косметических изделий, установлен по соглашению сторон (работника и администрации организации) в размере 7,5 процентов от фактического объема реализованной продукции.

Если в течение месяца работником реализовано продукции на сумму 50 000 руб., то размер его заработка за месяц составит 3750 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \times 7,5\%$).

Указанная сумма будет включена в налоговую базу по НДФЛ для данного налогоплательщика.

Минимальный размер оплаты труда

Определение минимальной зарплаты приведено в статье 129 Трудового кодекса РФ. Там указано, что это ежемесячное вознаграждение человека, полностью отработавшего установленную норму времени в нормальных условиях труда. Однако в МРОТ не входят доплаты и надбавки, премии, а также компенсации за работу в особых условиях, в том числе на Крайнем Севере и в приравненных к нему регионах.

В то же время статья 133 Трудового кодекса РФ гласит: МРОТ не может быть меньше прожиточного минимума. Так, с сентября 2007 года он установлен в 2300 рублей в месяц (Федеральный закон № 82-ФЗ).

Обратите внимание: 2300 руб. сотрудник получит, если отработает целый месяц. Если же он болел, был в отпуске или трудился по совместительству, то за месяц фирма вправе выплатить ему и меньше этой суммы – исходя из фактически отработанного времени.

В коллективном договоре или трудовом соглашении можно определить и больший МРОТ, чем установлен на федеральном уровне. В частности, статья 41 Трудового кодекса РФ позволяет предусмотреть в коллективном договоре изменение оплаты труда в зависимости от инфляции и условий работы.

Аналогичные права предоставлены уполномоченным представителям сотрудников и работодателей, заключающим различные соглашения (ст. 45 и 46 Трудового кодекса РФ). Однако платить минимальную зарплату, предусмотренную подобными соглашениями, обязаны не все организации, а лишь те, что его подписали.

9.4.6. Стандартные налоговые вычеты

При выплате сотруднику заработной платы по основному месту работы работодатель, удерживая НДФЛ, как правило, предоставляет этому работнику стандартные налоговые вычеты. Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (календарного года), в течение которого отношения между работником и работодателем определялись трудовым договором (контрактом). Таким образом, налоговая база по НДФЛ ежемесячно уменьшается на сумму положенного работнику стандартного налогового вычета.

Обратите внимание: стандартные налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам – резидентам Российской Федерации, которые получали в отчетном налоговом периоде доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13 процентов.

Стандартный налоговый вычет может предоставить не только работодатель, но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13%. Право выбора такого налогового агента Налоговый кодекс РФ оставляет за налогоплательщиком. Однако получить стандартные налоговые вычеты за один и тот же налоговый период налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика. К заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие право налогоплательщика на установленные стандартные вычеты.

Сотрудник, который проработал в организации много лет, ежегодно представлять заявления на получение стандартных налоговых вычетов не обязан. Заявление подается один раз и действует до тех пор, пока работник не уволится или не отзовет свое заявление.

Если налогоплательщик при поступлении на работу не представил в бухгалтерию заявление на стандартные вычеты, то эта организация вычеты ему не предоставляет даже в том случае, если известно, что указанное место работы является основным и единственным для работника.

Обратите внимание: поскольку в соответствии со статьей 218 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода, то право на стандартные налоговые вычеты сохраняется у работника и в тех месяцах, когда он находится в отпуске без сохранения заработной платы.

Виды стандартных налоговых вычетов

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

- 1) необлагаемый минимум дохода;
- 2) расходы на содержание детей.

Необлагаемый минимум дохода состоит из трех видов налоговых вычетов:

- налоговый вычет в размере 3000 руб. – предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);
- налоговый вычет в размере 500 руб. – предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);
- налоговый вычет в размере 400 руб. (предоставляется ежемесячно до того месяца, в котором доход работника с начала календарного года превысит 20 000 руб.).

Если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, то ему предоставляется максимальный из них.

Кому предоставляется стандартный налоговый вычет в 3000 руб.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ такой вычет предоставляется, в частности, следующим категориям налогоплательщиков.

1. Лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС.

2. Лица, получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС.

3. Лица, принимавшие в 1986–1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в пределах зоны отчуждения Чернобыльской АЭС или занятых в этот период на работах, связанных с эвакуацией населения, материальных ценностей, сельскохозяйственных животных, и в эксплуатации или на других работах на Чернобыльской АЭС (в том числе временно направленные или командированные).

4. Военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на специальные сборы и привлеченные в этот период для выполнения работ, связанных с ликвидацией последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, включая взлетно-подъемный, инженерно-технический составы гражданской авиации, независимо от места дислокации и выполняемых ими работ.

5. Лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждане, уволенные с военной службы, проходившие в 1986–1987 годах службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС.

6. Военнослужащие, граждане, уволенные с военной службы, а также военнообязанные, призванные на военные сборы и принимавшие участие в 1988–1990 годах в работах по объекту «Укрытие».

7. Лица, ставшие инвалидами, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк».

8. Лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 года.

9. Лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях нештатных радиационных ситуаций и действия других поражающих факторов ядерного оружия.

10. Лица, непосредственно участвовавшие в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах и зарегистрированных в установленном порядке федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области обороны.

11. Лица, непосредственно участвовавшие в работах (в том числе военнослужащие) по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 года.

12. Лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ.

13. Инвалиды Великой Отечественной войны.

14. Инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также другие категории инвалидов, приравненных по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.



ПРИМЕР А.В. Сидоров, являющийся инвалидом Великой Отечественной войны, работает в ЗАО «Техсервис» бухгалтером с окладом 15 000 руб. в месяц. Детей у Сидорова нет. ЗАО «Техсервис» является для Сидорова основным местом работы.

Сидоров подал в бухгалтерию организации заявление и документы на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (удостоверение инвалида Великой Отечественной войны). Ежемесячно при расчете подоходного налога за работок работника уменьшается на 3000 руб. Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 3000 \text{ руб.}) \times 13\% = 1560 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1560 \text{ руб.} = 13\,440 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу

на доходы физических лиц»

– 1560 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 440 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 440 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1560 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

За 2007 год Сидоров заработал 180 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 12 мес.). Из этих денег в течение года бухгалтерия «Техсервиса» удержала 18 720 руб. налога ((180 000 руб. – (3000 руб. $\times$ 12 мес.)) $\times$ 13%).

Кому предоставляется стандартный налоговый вычет в 500 руб.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ такой вычет предоставляется, в частности, следующим категориям налогоплательщиков.

1. Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней.

2. Лица вольнонаемного состава Советской Армии и Военно-Морского Флота СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии.

3. Участники Великой Отечественной войны, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии, и бывших партизан.

4. Лица, находившиеся 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.

5. Бывшие, в том числе несовершеннолетние, узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны.

6. Инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп.

7. Лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

8. Младший и средний медицинский персонал, врачи и другие работники лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получившие сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986 года, а также лица, пострадавшие в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющиеся источником ионизирующих излучений.

9. Лица, отдавшие костный мозг для спасения жизни людей.

10. Рабочие и служащие, а также бывшие военнослужащие и уволившиеся со службы лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, сотрудники учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получившие профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС.

11. Лица, принимавшие (в том числе временно направленные или командированные) в 1957–1958 годах непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк», а также занятые на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно загрязненных территорий вдоль реки Теча в 1949–1956 годах.

12. Лица, эвакуированные (переселенные), а также выехавшие добровольно из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации (переселения) находились в состоянии внутриутробного развития, а также бывших военнослужащих, вольнонаемный состав войсковых частей и специального контингента, которые были эвакуированы в 1957 году из зоны радиоактивного загрязнения.

13. Лица, эвакуированные (в том числе выехавшие добровольно) в 1986 году из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, или переселенные (переселяемые), в том числе выехавшие добровольно, из зоны отселения в 1986 году и в последующие годы, включая детей, в том числе детей, которые в момент эвакуации находились в состоянии внутриутробного развития.

14. Родители и супруги военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родители и супруги государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак.

15. Граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти Российской Федерации в боевых действиях на территории Российской Федерации;



ПРИМЕР *А.В. Иванов, являющийся инвалидом II группы, работает в ЗАО «Техсервис» менеджером отдела рекламы с окладом 15 000 руб. в месяц. Детей у Иванова нет. ЗАО «Техсервис» является для Иванова основным местом работы.*

Иванов подал в бухгалтерию организации заявление и документы на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (удостоверение инвалида II группы). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 500 руб. Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца. Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 500 \text{ руб.}) \times 13\% = 1885 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1885 \text{ руб.} = 13\,115 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1885 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 115 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 115 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1885 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

За 2007 год Иванов заработал 180 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 12 мес.). Из этих денег в течение года бухгалтерия «Техсервиса» удержала 15 600 руб. налога ((180 000 руб. – (5000 руб. $\times$ 12 мес.)) $\times$ 13%).

Кому предоставляется стандартный налоговый вычет в 400 руб.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ такой вычет предоставляется налогоплательщикам, не поименованным в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: этот стандартный вычет применяется до того месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13 процентов и исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговые вычеты, не превысит 20 000 руб.



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Техсервис» экспедитором с окладом 15 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Техсервис» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб. Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе 2008 года
Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1898 \text{ руб.} = 13\,102 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1898 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 102 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 102 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1898 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в феврале 2007 года

При расчете заработной платы за февраль 2007 года бухгалтер учел то обстоятельство, что доход Яковлева за январь–февраль составил 30 000 руб., а значит, превысил 20 000 руб. Следовательно, стандартный налоговый вычет за февраль 2007 года Яковлеву не положен.

Бухгалтер сделал такие расчеты (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Яковлевым за январь–февраль по основному месту работы, составил 30 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 2).

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–февраль 2007 года, составила:

$$(30\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 3848 \text{ руб.}$$

При выплате заработной платы за январь 2007 года было удержано 1898 руб. налога на доходы физических лиц. Следовательно, к удержанию за февраль причитается 1950 руб. (3848 – 1898).

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1950 \text{ руб.} = 13\,050 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

28 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1950 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 050 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 050 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1950 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

За 2007 год Яковлев заработал 180 000 руб. (15 000 руб. × 12 мес.). Из этих денег в течение года бухгалтерия «Техсервиса» удержала 23 348 руб. налога ((180 000 руб. – 400 руб.) × 13%).

Стандартный налоговый вычет на содержание детей

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, студента, аспиранта, курсанта и ординатора в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за весь период обучения детей в образовательном учреждении и или учебном заведении (включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения).

Сумма вычета – 600 руб. за каждый месяц налогового периода – распространяется:

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются его родителями (при этом в соответствующих случаях вычет предоставляется и супругу родителя ребенка);
- на каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются его опекунами, попечителями или приемными родителями.

Этот налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13 процентов), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода превысит 40 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который представляет данный налоговый вычет.

С месяца, в котором указанный доход превысит 40 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Указанный налоговый вычет удваивается и составляет 1200 руб. за каждый месяц налогового периода, если ребенок в возрасте до 18 лет является инвалидом, а также если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Обратите внимание: вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям, приемным родителям налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета вдовам (вдовцам) и одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

Налоговый вычет на детей предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

Право на вычет налогоплательщик получает с месяца рождения ребенка (детей) или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на

воспитание в семью. Право на этот вычет сохраняется до того года, когда ребенок достигнет возраста 18 лет (или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, студентом, аспирантом, курсантом или ординатором).



ПРИМЕР А.В. Егоров работает в ЗАО «Техсервис» экспедитором с окладом 15 000 руб. в месяц. У Егорова есть пятилетний сын. ЗАО «Техсервис» является для Егорова основным местом работы.

Егоров подал в бухгалтерию организации заявление и документы на получение следующих стандартных налоговых вычетов:

– налоговый вычет в сумме 400 руб., предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Егоров не имеет);

– налоговый вычет на содержание ребенка в сумме 600 руб., предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ.

Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе 2007 года

Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}) \times 13\% = 1820 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1820 \text{ руб.} = 13\,180 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1820 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 180 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 180 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1820 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в феврале 2007 года

При расчете заработной платы за февраль 2007 года бухгалтер учел то обстоятельство, что доход Егорова за январь–февраль составил 30 000 руб., а значит, превысил 20 000 руб. Следовательно, стан-

дартный налоговый вычет за февраль 2007 года Егорову не положен. Тем не менее, поскольку доход работника за январь–февраль 2007 года не превысил 40 000 руб., за февраль Егорову полагается стандартный налоговый вычет на ребенка.

Бухгалтер сделал такие расчеты (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Егоровым за январь–февраль по основному месту работы, составил 30 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 2).

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–февраль 2007 года, составила:

$$(30\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}) \times 13\% = 3692 \text{ руб.}$$

При выплате заработной платы за январь 2007 года было удержано 1820 руб. налога на доходы физических лиц. Следовательно, к удержанию за февраль причитается 1872 руб. (3692 – 1820).

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1872 \text{ руб.} = 13\,128 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

28 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1872 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 128 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 128 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1872 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в марте 2007 года

При расчете заработной платы за март 2007 года бухгалтер учел то обстоятельство, что доход Егорова за январь–март составил 45 000 руб., а значит, превысил и 20 000 руб., и 40 000 руб. Следовательно, стандартные налоговые вычеты за март 2007 года Егорову не положены.

Бухгалтер сделал такие расчеты (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Егоровым за январь–март по основному месту работы, составил 45 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 3).

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–март 2007 года, составила:

$$(45\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}) \times 13\% = 5642 \text{ руб.}$$

При выплате заработной платы за январь–февраль 2007 года было удержано 3692 руб. налога на доходы физических лиц. Следовательно, к удержанию за март причитается 1950 руб. (5642 – 3692).

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1950 \text{ руб.} = 13\,050 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за март 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1950 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 апреля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 050 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за март 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 050 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1950 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

За 2007 год Егоров заработал 180 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 12 мес.). Из этих денег в течение года бухгалтерия «Техсервиса» удержала 23 192 руб. налога ((180 000 руб. – 400 руб. – 600 руб. $\times$ 2) $\times$ 13%).

Что делать, если в течение календарного года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись

Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 218 Налогового кодекса РФ, то по окончании налогового периода налогоплательщик может подать в свою налоговую инспекцию налоговую декларацию.

На основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговая инспекция производит перерасчет налоговой базы. Если по результатам проверки будет принято решение о возврате излишне уплаченной суммы налога, возврат производится в порядке, установленном статьей 78 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: правила статьи 78 Налогового кодекса РФ о возврате излишне уплаченных налогов распространяются и на налоговых агентов (п. 11 ст. 78 Налогового кодекса РФ). Суммы НДФЛ, излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика, подлежат возврату налоговым агентом при представлении налогоплательщиком соответствующего заявления (п. 1 ст. 231 Налогового кодекса РФ). Таким образом, до конца текущего налогового периода налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне удержанного налога и к работодателю – налоговому агенту, который не предоставлял ему стандартных налоговых вычетов.

Что делать, если полученный годовой доход меньше суммы стандартных налоговых вычетов

Если по итогам года сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, которые принимаются для определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Однако на следующий налоговый период (следующий календарный год) полученная в данном налоговом периоде разница между суммой стандартных налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.



ПРИМЕР *А.В. Петрова, состоящая в зарегистрированном браке и имеющая двоих детей в возрасте 10 и 17 лет, работает в ЗАО «Салют» уборщицей с окладом 1500 руб. в месяц. ЗАО «Салют» является для Петровой основным местом работы.*

В январе 2008 года Петрова подала в бухгалтерию организации заявление о предоставлении следующих стандартных налоговых вычетов, приложив подтверждающие документы:

– налоговый вычет в сумме 400 руб., предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Петрова не имеет);

– налоговый вычет на содержание двоих детей в сумме 600 руб. на каждого ребенка, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (всего на сумму 1200 руб.).

Доход Петровой, исчисленный нарастающим итогом с начала года, составил 18 000 руб. (1500 руб. $\times$ 12). Это меньше и 20 000 руб., и 40 000 руб., следовательно, указанные стандартные налоговые вычеты предоставлялись Петровой за каждый месяц налогового периода.

Бухгалтерия организации ежемесячно предоставляла работнице стандартные налоговые вычеты в размере 1600 руб. (400 руб. + 1200 руб.).

Общая сумма стандартных вычетов за 2007 год составила 19 200 руб. (4800 руб. + 14 400 руб.), в том числе:

– необлагаемый минимум дохода налогоплательщика – в размере 4800 руб. (400 руб. $\times$ 12);

– расходы на содержание детей – в размере 14 400 руб. (600 руб. $\times$ 2 $\times$ 12).

В течение 2007 года бухгалтерией ежемесячно определялась налоговая база с учетом ежемесячных налоговых вычетов. Так как ежемесячный доход составлял 1500 руб., а сумма стандартных вычетов – 1600 руб., налоговая база принималась равной нулю, и соответственно исчисление и удержание налога с доходов Петровой в 2007 году не производилось.

При этом образовавшаяся разница в размере 1200 руб. (19 200 руб. – 18 000 руб.) между суммой налоговых вычетов 19 200 руб. (1600 руб. $\times$ 12 мес.) и суммой полученного дохода 18 000 руб. (1500 руб. $\times$ 12 мес.) на следующий – 2008 год не переносится.

Как определить сумму налоговых вычетов

при изменении места работы налогоплательщика

Если налогоплательщик работает в данной организации (у данного предпринимателя) не с первого месяца календарного года, стандартные налоговые вычеты предоставляются ему по новому месту работы с учетом дохода, полученного с начала года по предыдущему месту работы.

Сумма полученного дохода по прежнему месту работы подтверждается справкой о полученных доходах (справкой 2-НДФЛ). При этом при расчете НДФЛ по новому месту работы должны быть учтены ограничения в получении стандартных налоговых вычетов, установленные в статье 218 Налогового кодекса РФ.



ПРИМЕР С 1 февраля 2007 года А.В. Яковлев поступил на работу в ЗАО «Стройкомплект» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Стройкомплект» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию ЗАО «Стройкомплект» заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

В январе 2007 года Яковлев работал в ЗАО «Приор». Яковлев представил в бухгалтерию ЗАО «Стройкомплект» справку о доходах по форме 2-НДФЛ, выданную ему в ЗАО «Приор». Согласно этой справке:

– налогооблагаемые доходы работника за январь 2007 года (без учета налоговых вычетов) составили 5000 руб.;

– сумма предоставленных стандартных налоговых вычетов – 400 руб.;

– сумма исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц – 598 руб.

Зарплата в ЗАО «Стройкомплект» выдается сотрудникам 5-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в феврале 2007 года

При расчете заработной платы за февраль 2007 года бухгалтер учел то обстоятельство, что доход Яковлева за январь–февраль составил 15 000 руб. (5000 руб. – по старому и 10 000 руб. – по новому месту работы). Эта сумма не превысила 20 000 руб. Следовательно, стандартный налоговый вычет за февраль 2007 года Яковлеву положен.

Бухгалтер сделал такие расчеты (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Яковлевым за январь–февраль, составил 15 000 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–февраль 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1846 \text{ руб.}$$

При выплате заработной платы за январь 2007 года было удержано 598 руб. налога на доходы физических лиц (согласно справке 2-НДФЛ). Следовательно, к удержанию за февраль причитается 1248 руб. (1846 – 598).

«На руки» работник получил:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1248 \text{ руб.} = 8752 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Стройкомплект» сделал в учете следующие проводки.

28 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата работнику за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1248 руб. – удержан налог на доходы физических лиц.

5 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 8752 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 8752 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1248 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в марте 2007 года

При расчете заработной платы за март 2007 года бухгалтер учел то обстоятельство, что доход Яковлева за январь–март составил 25 000 руб. (5000 руб. – по старому и 20 000 руб. – по новому месту работы). Эта сумма превысила 20 000 руб. Следовательно, стандартный налоговый вычет за март 2007 года Яковлеву не положен.

Бухгалтер сделал такие расчеты (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Яковлевым за январь–март, составил 25 000 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–март 2007 года, составила:

$$(25\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 3146 \text{ руб.}$$

При выплате заработной платы за январь–февраль 2007 года было удержано 1846 руб. налога на доходы физических лиц. Следовательно, к удержанию за март причитается 1300 руб. (3146 – 1846).

«На руки» работник получил:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1300 \text{ руб.} = 8700 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Стройкомплект» сделал в учете следующие проводки.

31 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата работнику за март 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1300 руб. – удержан налог на доходы физических лиц.

5 апреля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 8700 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за март 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 8700 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1300 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

9.4.7. Уплата налога на доходы физических лиц при выдаче авансов по заработной плате

Трудовой кодекс РФ предусматривает, что заработная плата работникам должна выплачиваться не реже, чем два раза в месяц. На практике часто так и бывает: за первую половину месяца работники получают аванс, а окончательный расчет – по итогам отработанного месяца.

Возникает вопрос: когда в подобной ситуации работодатель должен удержать из доходов налогоплательщика и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц?

Статья 223 Налогового кодекса РФ предусматривает, что при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом). А в соответствии с пунктом 6 статьи 226 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны перечислить суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.

Таким образом, если оплата труда производится в виде авансовых платежей и заработной платы за вторую половину месяца, перечисление сумм НДФЛ в бюджет осуществляется не позднее дня фактического получения наличных денежных средств на оплату труда за вторую половину месяца.



ПРИМЕР *А.В. Иванов работает в ЗАО «Техсервис» экспедитором с окладом 15 000 руб. в месяц. Детей у Иванова нет. ЗАО «Техсервис» является для Иванова основным местом работы.*

В соответствии с коллективным договором зарплата работникам ЗАО «Техсервис» выдается два раза в месяц:

- аванс в размере 50% заработной платы 15-го числа текущего месяца;
- окончательный расчет по заработной плате – не позднее 6-го числа следующего месяца.

Иванов подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Иванов не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе 2007 года будет произведен так.

15 января 2007 года Иванову выдан аванс в счет январской заработной платы в сумме 7500 руб. (15 000 руб. × 50%).

В окончательный расчет (6 февраля 2007 года) Иванову также полагается к выплате 7500 руб. (без учета налога).

Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь 2007 года, составит:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$$

Всего «на руки» работник получит 13 102 руб. (15 000 – 1898), в том числе:

- в качестве аванса 15 января 2007 года – 7500 руб.;
- в окончательный расчет 6 февраля 2007 года – 5602 руб. (13 102 – 7500).

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

15 января 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 7500 руб. – получены в банке денежные средства на выдачу аванса по заработной плате за январь 2007 года (в составе общей суммы авансов по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 7500 руб. – выдан работнику аванс по заработной плате за январь 2007 года (в составе общей суммы авансов по организации).

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1898 руб. – удержан налог на доходы физических лиц.

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 5602 руб. – получены в банке денежные средства в окончательный расчет по оплате труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 5602 руб. – выдана заработная плата работнику в окончательный расчет за январь 2007 года за минусом удержанного налога на доходы физических лиц (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1898 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежей по организации).

9.4.8. НДФЛ с выплаченных премий

Систему премирования организация разрабатывает самостоятельно и закрепляет ее в Положении об оплате труда, Положении о премировании, коллективном договоре или ином локальном нормативном документе. В частности, в нем указывают, какие работники могут рассчитывать на премию, за какие показатели и когда ее выплачивают, каков порядок расчета вознаграждения.

Выплату премии работнику оформляют приказом руководителя. Его составляют в произвольной форме или используют типовые бланки Т-11 и Т-11а, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1.

Бухгалтерский и налоговый учет премии зависит от того, по какому поводу она выплачивается.

Премии за трудовые показатели (производственные результаты)

Если премию работнику выдают за трудовые заслуги, то в бухгалтерском учете ее включают в расходы на продажу, а в налоговом – относят на расходы по оплате труда (п. 25 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации. Однако здесь есть одно условие: премия должна быть предусмотрена трудовым договором или в нем должна быть ссылка на Положение о премировании.

В бухгалтерском учете выплата премии за производственные результаты отражается по дебету счетов учета затрат:

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 28, 29, 44) КРЕДИТ 70

— начислена премия работникам за трудовые показатели (производственные результаты).

Премии, выплачиваемые за трудовые показатели, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Кроме того, эти суммы облагаются также ЕСН, взносами в Пенсионный фонд РФ, а также страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.



ПРИМЕР *А.В. Никитин работает в ЗАО «Техсервис» экспедитором с окладом 12 000 руб. в месяц. Детей у Никитина нет. ЗАО «Техсервис» является для Никитина основным местом работы.*

Кроме того, в январе 2007 года администрация фирмы решила премировать Никитина за отличную работу. Сумма премии — 3000 руб. Выплата такой премии предусмотрена Положением о премировании и трудовым договором с работником.

Никитин подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Никитин не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб. Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе 2007 года будет выглядеть так.

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, составила:

$$12\,000 \text{ руб.} + 3000 \text{ руб.} = 15\,000 \text{ руб.}$$

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1898 \text{ руб.} = 13\,102 \text{ руб.}$$

ЗАО «Техсервис» уплачивает ЕСН по ставке 26 процентов, а взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — по ставке 0,2 процента.

Экспедитор Никитин родился в 1970 году. На сумму выплаченной ему премии начисляются страховые взносы в ПФР: на финансирование страховой части трудовой пенсии — 10% и на финансирование накопительной части пенсии — 4%.

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

— 12 000 руб. — начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

— 3000 руб. — начислена премия Никитину;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1898 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты по социальному страхованию»

– 435 руб. (15 000 руб. × 2,9%) – начислен ЕСН, уплачиваемый в Фонд социального страхования РФ (в составе общей суммы платежа по организации);

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с федеральным фондом обязательного медицинского страхования»

– 165 руб. (15 000 руб. × 1,1%) – начислен ЕСН, уплачиваемый в федеральный фонд обязательного медицинского страхования (в составе общей суммы платежа по организации);

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования»

– 300 руб. (15 000 руб. × 2,0%) – начислен ЕСН, уплачиваемый в территориальный фонд обязательного медицинского страхования (в составе общей суммы платежа по организации);

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН»

– 3000 руб. (15 000 руб. × 20%) – начислен ЕСН, уплачиваемый в федеральный бюджет (в составе общей суммы платежа по организации);

ДЕБЕТ 69 субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии»

– 1500 руб. (15 000 руб. × 10%) – начислены страховые взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии (в составе общей суммы платежа по организации);

ДЕБЕТ 69 субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию накопительной части трудовой пенсии»

– 600 руб. (15 000 руб. × 4%) – начислены страховые взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии (в составе общей суммы платежа по организации);

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний»

– 30 руб. (15 000 руб. × 0,2%) – начислены взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (в составе общей суммы платежа по организации).

6 февраля 2007 года (в части налога на доходы физических лиц):

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 102 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 102 руб. – выдана заработная плата и премия работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1898 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Премии за непроизводственные показатели

Непроизводственные премии – выплаты, которые не связаны с конкретным результатом труда или выдаются в честь какого-либо события – юбилея, профессионального праздника, выхода на пенсию и т. п. Источником выплаты таких премий может быть нераспределенная прибыль организации или доходы, полученные от текущей деятельности.

Если на премирование работников направляется нераспределенная (чистая) прибыль организации, то на это должно быть решение ее собственников (акционеров). Без такого решения использовать нераспределенную прибыль нельзя. Выплату премий за счет чистой прибыли отражают записью:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 70

— начислена премия, выплачиваемая работникам за счет чистой прибыли организации.

Если же «непроизводственная» премия выплачена за счет средств от текущей деятельности, делают проводку по субсчету «Прочие расходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 70

— начислена премия, выплачиваемая работникам за счет средств от текущей деятельности организации.

Премии, выплаченные из чистой прибыли по решению собственников организации, налогооблагаемую прибыль организации не уменьшают (п. 22 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Однако они облагаются налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В то же время начислять на такие выплаты ЕСН и пенсионные взносы не нужно, поскольку они не уменьшают базу по налогу на прибыль (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Премии, выплачиваемые за непроизводственные результаты за счет средств от текущей деятельности организации, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в общеустановленном порядке. Кроме того, эти суммы облагаются также взносами на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

А вот будут ли облагаться эти премии ЕСН и пенсионными взносами, зависит от того, прописаны ли они в трудовых договорах или иных внутренних документах организации (в Положении об оплате труда или Положении о премировании) или нет.

Если непроизводственная премия действующей системой оплаты труда предусмотрена, она уменьшает налогооблагаемую прибыль фирмы, но на нее придется начислить ЕСН и пенсионные взносы. Если же во внутренних документах ссылки на необходимость премирования нет, уменьшить на ее сумму налогооблагаемую прибыль не удастся. Зато она не облагается ЕСН и взносами в Пенсионный фонд РФ.



ПРИМЕР *А.В. Никитин работает в ЗАО «Техсервис» экспедитором с окладом 12 000 руб. в месяц. Детей у Никитина нет. ЗАО «Техсервис» является для Никитина основным местом работы.*

Кроме того, в январе 2007 года администрация фирмы решила премировать Никитина ко дню его свадьбы. В протоколе общего собрания акционеров ЗАО «Техсервис» прописано, что часть нераспределенной прибыли 2006 года в размере 100 000 руб. направляется на выплату премий непроизводственного характера. В соответствии с этим решением директор ЗАО «Техсервис» в январе 2007 года издал приказ, в котором распорядился выплатить Никитину премию в сумме 3000 руб.

Никитин подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Никитин не имеет). Ежемесячно при расчете подоходного налога заработок работника уменьшается на 400 руб. Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе 2007 года будет выглядеть так.

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, составила:

$$12\,000 \text{ руб.} + 3000 \text{ руб.} = 15\,000 \text{ руб.}$$

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за январь 2007 года, составила:
 $(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$

«На руки» работник получил:

15 000 руб. – 1898 руб. = 13 102 руб.

ЗАО «Техсервис» уплачивает ЕСН по ставке 26 процентов, а взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – по ставке 0,2 процента.

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 12 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 70

– 3000 руб. – начислена премия Никитину за счет чистой прибыли организации;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1898 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний»

– 30 руб. (15 000 руб. × 0,2%) – начислены взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (в составе общей суммы платежа по организации).

6 февраля 2007 года (в части налога на доходы физических лиц):

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 102 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 102 руб. – выдана заработная плата и премия работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1898 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

9.4.9. НДФЛ с выплат совместителям

Человек может трудиться по совместительству как в своей организации (то есть в организации по месту своей основной работы), так и на другом предприятии. В первом случае совместительство считается внутренним, во втором – внешним.

Работа по совместительству не может превышать четырех часов в день. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену). В течение одного месяца (другого учетного периода) продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников.

Кроме того, существуют и другие ограничения. Так, принимать на работу по совместительству нельзя, если:

- работник младше 18 лет;
- основная работа сотрудника и его работа по совместительству относятся к тяжелым или вредным и опасным условиям труда;
- а также в других случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

При оформлении на работу совместителя с ним надо заключить трудовой договор. Этот порядок действует и в отношении тех, кто оформляется на работу на своем предприятии. В тексте договора обязательно надо указать, что работа является совместительством. Если в организацию берут совместителя со стороны для выполнения трудовых обязанностей, которые считаются вредными или опасными, то он должен представить справку о характере и условиях труда по основному месту работы. Трудовую книжку внешний совместитель предоставлять не должен.

Работа по совместительству должна оплачиваться пропорционально отработанному времени, в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором. Если совместитель работает в регионе, где установлены районные коэффициенты и надбавки к заработной плате, то оплата труда производится с учетом этих коэффициентов и надбавок.

При внутреннем совместительстве зарплата сотрудника по основному месту работы и по совместительству должна рассчитываться отдельно.

Денежные средства, выплаченные совместителю (как внутреннему, так и внешнему) за исполнение трудовых обязанностей, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Однако при расчете налога часто возникает вопрос: можно ли человеку, работающему в данной организации по совместительству, предоставить по его заявлению полагающиеся ему стандартные налоговые вычеты?

В соответствии с положениями статьи 218 Налогового кодекса РФ стандартные налоговые вычеты может предоставить не только работодатель (по месту основной работы налогоплательщика), но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13 процентов. Право выбора такого налогового агента Налоговый кодекс РФ оставляет за налогоплательщиком. Однако получать стандартные налоговые вычеты в течение календарного года налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Таким образом, никаких специальных ограничений по предоставлению стандартных налоговых вычетов совместителям в настоящее время не существует. И если работник-совместитель подаст в бухгалтерию предприятия заявление о предоставлении ему стандартных вычетов и документы, подтверждающие его право на эти вычеты, то такие вычеты должны быть ему предоставлены.

При этом нужно обратить внимание на такой момент. Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. и стандартные налоговые вычеты на детей предоставляются до того момента, пока налоговая база конкретного налогоплательщика по налогу на доходы физических лиц нарастающим итогом с начала года не превысит определенного предела (для стандартного налогового вычета в 400 руб. это 20 000 руб., для стандартных налоговых вычетов на детей – 40 000 руб.).

Для внутренних совместителей налоговая база при определении права на вычеты определяется с учетом доходов работника как по основному месту работы, так и по совместительству.

Что же касается внешних совместителей, то у них такая база определяется по тому месту работы, куда человек подал заявление о получении вычетов (без учета доходов, полученных от других налоговых агентов).



ПРИМЕР *А.В. Иванов работает в ЗАО «Восход» экспедитором по совместительству. Заработная плата Иванова по этому месту работы – 15 000 руб. в месяц. Детей у Иванова нет.*

Основное место работы Иванова – ЗАО «Электrozавод». Оклад Иванова по основному месту работы – 5000 руб. в месяц.

Иванов подал заявление на получение стандартного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Иванов не имеет), в бухгалтерию ЗАО «Восход».

Ежемесячно при расчете подоходного налога бухгалтерией ЗАО «Восход» заработок работника уменьшается на 400 руб. Зарплата в ЗАО «Восход» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в январе 2007 года.

Определяя для Иванова налоговую базу по налогу на доходы физических лиц, бухгалтер ЗАО «Восход» учитывает только те его доходы, что получены в этой организации. Доходы, полученные в ЗАО «Электро завод», не учитываются.

Сумма НДФЛ, удержанного из заработной платы работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1898 \text{ руб.} = 13\,102 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал в учете следующие проводки.

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года за работу по совместительству (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1898 руб. – удержан налог на доходы физических лиц.

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 102 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 102 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1898 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Расчет заработной платы и налога на доходы физических лиц в феврале 2007 года

При расчете заработной платы за февраль 2007 года бухгалтер учел то обстоятельство, что доход Иванова за январь–февраль в ЗАО «Восход» составил 30 000 руб., а значит, превысил 20 000 руб. Следовательно, стандартный налоговый вычет за февраль 2007 года Иванову не положен.

Бухгалтер сделал такие расчеты (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Ивановым за январь–февраль за работу по совместительству в ЗАО «Восход», составил 30 000 руб. (15 000 руб. $\times$ 2).

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–февраль 2007 года, составила:

$$(30\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 3848 \text{ руб.}$$

При выплате заработной платы за январь 2007 года было удержано 1898 руб. налога на доходы физических лиц. Следовательно, к удержанию за февраль причитается 1950 руб. (3848 – 1898)

«На руки» работник получил:

15 000 руб. – 1950 руб. = 13 050 руб.

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал в учете следующие проводки.

28 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за февраль 2007 года за работу по совместительству (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1950 руб. – удержан налог на доходы физических лиц.

6 марта 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 050 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 050 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1950 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Совместитель может быть уволен по тем же основаниям, что и любой другой сотрудник организации. Но, кроме того, предприятие вправе прервать трудовой договор, если на эту же должность принимают сотрудника, для которого она будет основной.

При увольнении совместителя выходное пособие не выплачивается. Исключение – случай, когда увольнение работника произошло в связи с сокращением штата или организация была ликвидирована.

9.4.10. НДФЛ с выплат по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам

Доходы, полученные физическим лицом – резидентом Российской Федерации за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

Общий порядок расчета НДФЛ

Налогообложение доходов от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам осуществляется:

- налоговыми агентами – источниками выплаты таких доходов;
- налогоплательщиками на основании налоговой декларации, подаваемой ими в налоговую инспекцию по месту жительства (если налог не был удержан источником выплаты дохода).

Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели, выплачивающие физическим лицам вознаграждения по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам, должны удерживать из этих выплат НДФЛ.

Обратите внимание: если по договору гражданско-правового характера или авторскому договору вознаграждение выплачивается индивидуальному предпринимателю, удерживать налог не нужно. Дело в том, что индиви-

дуальные предприниматели (не перешедшие на упрощенную систему налогообложения и не уплачивающие ЕНВД) платят налог на доходы физических лиц самостоятельно, подавая декларацию в налоговую инспекцию по месту жительства.

Также самостоятельно на основании налоговой декларации уплачивают налог физические лица, получающие доходы от других физических лиц, не являющихся налоговыми агентами (например, граждане, получающие доходы от других граждан по договору найма).

При расчете НДФЛ доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам могут быть уменьшены на сумму профессиональных налоговых вычетов, то есть на суммы фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением работ (оказанием услуг).

Профессиональные налоговые вычеты

Порядок предоставления профессиональных налоговых вычетов расписан в статье 221 Налогового кодекса РФ.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются:

- индивидуальным предпринимателям, нотариусам, занимающимся частной практикой, адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты и другим лицам, занимающимся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой – по окончании налогового периода на основании их письменного заявления при подаче ими налоговой декларации в налоговую инспекцию;

- налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера, – на основании их письменного заявления. При этом вычет предоставляется налоговыми агентами (организацией или индивидуальным предпринимателем, выплачивающим доход);

- налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

- налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Таким образом, если налогоплательщик получил вознаграждение по гражданско-правовому или авторскому договору, для целей исчисления налога на доходы физических лиц его можно уменьшить на сумму произведенных расходов. Другими словами, воспользоваться правом на профессиональный налоговый вычет, предусмотренный статьей 221 Налогового кодекса РФ.

Как было отмечено выше, получить профессиональный вычет можно двумя способами.

Первый способ. Налогоплательщик (исполнитель работ (услуг) по договору) может потребовать предоставить ему вычет у непосредственного заказчика работ (у фирмы или предпринимателя, которые выплачивали вознаграждение по договору). Для этого нужно заранее написать соответствующее заявление в бухгалтерию заказчика и при необходимости предоставить документы, подтверждающие расходы. Это могут быть товарные и кассовые чеки, накладные, акты приемки-передачи выполненных работ, проездные билеты, счета из гостиниц и т. п.

Второй способ. Если заказчик при выплате вознаграждения профессиональный налоговый вычет не предоставил (либо заказчик не является налоговым агентом), вычет можно получить в налоговой инспекции, подав декларацию.

Обратите внимание на важные нюансы.

1. Профессиональный налоговый вычет предоставляется только по тем доходам, которые облагаются налогом по ставке 13 процентов. А раз так, профессиональные налоговые вычеты налогоплательщикам – нерезидентам Российской Федерации не предоставляются.

2. Вычет по авторским вознаграждениям можно получить и в том случае, когда у налогоплательщика нет документов, подтверждающих расходы. Тогда налогооблагаемый доход уменьшают на определенный процент (норматив) в зависимости от вида работы, за которую получено вознаграждение.

Наименование вида дохода	Нормативы затрат (в процентах)
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за исполнение произведений литературы и искусства	20
Сумма авторских вознаграждений (вознаграждений) за создание научных трудов и разработок	20
Сумма авторских вознаграждений за открытия, изобретения, промышленные образцы	30

3. Определяя сумму профессионального вычета по авторскому вознаграждению, можно использовать только один способ расчета — или фактические расходы, или норматив. Совмещать оба способа нельзя.

Порядок предоставления налоговым агентом профессиональных налоговых вычетов рассмотрим на примере.



ПРИМЕР Аудитор Л.Б. Поленова в январе 2007 года заключила с ООО «Роллер» гражданско-правовой договор. По этому договору Поленова подготовила для фирмы бухгалтерскую отчетность. За эту работу ей начислили 30 000 руб. Чтобы составить отчетность, Поленовой пришлось купить специализированную компьютерную программу за 3000 руб.

Поленова написала заявление в бухгалтерию ООО «Роллер» с просьбой при расчете налога на доходы физических лиц с выплачиваемого вознаграждения предоставить профессиональный налоговый вычет. Заявление Поленова оформила так:

В бухгалтерию ООО «Роллер»
от Поленовой Людмилы Борисовны
(ИНН 770912345678)

Заявление

Прошу при расчете налога на доходы физических лиц с выплачиваемого мне вознаграждения по гражданско-трудовому договору от 5 января 2007 г. № 12, заключенному с ООО «Роллер», предоставить профессиональный налоговый вычет в соответствии со статьей 221 Налогового кодекса РФ в сумме 3000 (Три тысячи) руб.

Эту сумму составляют затраты на приобретение компьютерной программы, необходимой для выполнения обязательств по гражданско-трудовому договору от 5 января 2007 г. № 12.

Документы, подтверждающие право на вычет, прилагаются.

15 января 2007 г. Поленова /Л.Б. Поленова/

Бухгалтер ООО «Роллер» сделал следующий расчет налога на доходы физических лиц.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за выполненные работы по гражданско-правовому договору, составила:

$$(30\,000 \text{ руб.} - 3000 \text{ руб.}) \times 13\% = 3510 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$30\,000 \text{ руб.} - 3510 \text{ руб.} = 26\,490 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ООО «Роллер» сделал в учете следующие проводки:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 76

– 30 000 руб. – начислено вознаграждение по гражданско-правовому договору;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 3510 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 26 490 руб. – получены в банке денежные средства на выплату вознаграждения по гражданско-правовому договору;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 50

– 26 490 руб. – выплачено вознаграждение за минусом удержанного налога;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 3510 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет.

О том, как предоставить профессиональный налоговый вычет при выплате вознаграждения по авторскому договору, расскажет следующий пример.



ПРИМЕР Аудитор Л.Б. Поленова в январе 2007 года опубликовала статью в журнале «Красное сторно». За публикацию Поленовой начислили авторское вознаграждение в сумме 5000 руб. Документально подтвержденных затрат по этому договору у Поленовой не было. Норматив затрат по авторским вознаграждениям за создание литературных произведений – 20 процентов.

Поленова написала заявление в бухгалтерию «Красного сторно» с просьбой при расчете налога на доходы физических лиц с выплачиваемого вознаграждения предоставить профессиональный налоговый вычет. Заявление Поленова оформила так:

В бухгалтерию ООО «Красное сторно»
от Поленовой Людмилы Борисовны
(ИНН 770912345678)

Заявление

Прошу при расчете налога на доходы физических лиц с выплачиваемого мне вознаграждения по авторскому договору от 14 января 2007 г. № 33, заключенному с ООО «Красное сторно», предоставить профессиональный налоговый вычет в соответствии со статьей 221 Налогового кодекса – 20 процентов от суммы авторского вознаграждения за опубликованное литературное произведение.

15 января 2007 г. Поленова /Л.Б. Поленова/

Бухгалтер ООО «Красного сторно» сделал следующий расчет налога на доходы физических лиц.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за выполненные работы по авторскому договору, составила:

$$(5000 \text{ руб.} - 5000 \text{ руб.} \times 20\%) \times 13\% = 520 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$5000 \text{ руб.} - 520 \text{ руб.} = 4480 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ООО «Красного сторно» сделал в учете следующие проводки:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 76

– 5000 руб. – начислено вознаграждение по авторскому договору;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 520 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 4480 руб. – получены в банке денежные средства на выплату вознаграждения по авторскому договору;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 50

– 4480 руб. – выплачено вознаграждение за минусом удержанного налога;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 520 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет.

9.4.11. Расчет НДФЛ по договорам аренды имущества

Наиболее часто подобные договоры заключают при аренде у физических лиц автотранспортных средств. Однако при этом необходимо помнить об особенностях подобных договоров.

Организация может заключить договор аренды транспортного средства с экипажем или без экипажа. Однако какой бы вид договора ни был заключен, его обязательно нужно оформить письменно. А, кроме того, необходимо записать согласованную сторонами стоимость транспортного средства. По этой стоимости автомобиль будет отражаться в учете у организации на забалансовом счете.

При передаче транспортного средства стороны должны подписать акт о приемке-передаче арендованного автомобиля. Такой акт можно составить в произвольной форме.

Заключая договор, необходимо помнить и об обязательном страховании автогражданской ответственности (ОСАГО). Здесь важно учитывать, застраховал гражданин автомобиль до его передачи в аренду или нет. Если страховка уже оформлена, то, скорее всего, в полисе указано, что автомобиль может водить только его владелец. В этом случае надо обратиться в страховую компанию, чтобы она внесла в полис изменения.

Если же гражданин передал в аренду незастрахованный автомобиль, то заключить договор ОСАГО придется организации.

С суммы выплаченной гражданину арендной платы организация как налоговый агент должна удержать налог на доходы физических лиц.

Если организация арендовала автомобиль без экипажа, то владелец (арендодатель), как правило, никаких дополнительных расходов не несет. В течение срока аренды поддерживать автомобиль в исправном состоянии должна организация-арендатор. Расходы на техническое обслуживание и ремонт транспортного средства в бухгалтерском учете она включает в расходы по обычным видам деятельности, а в налоговом – в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.



ПРИМЕР Гражданин Л.Б. Иванов в январе 2007 года заключил с ООО «Спутник» договор аренды без экипажа принадлежащего ему на праве собственности автомобиля Toyota Corolla сроком на один год. Ежемесячная сумма арендной платы по договору – 15 000 руб. С заявлением о получении стандартных налоговых вычетов в бухгалтерию ООО «Спутник» Иванов не обращался.

Согласно договору причитающаяся Иванову арендная плата выплачивается ему 6-го числа следующего месяца. Все расходы по эксплуатации и текущему ремонту автомобиля несет ООО «Спутник». Автомобиль используется для перевозки управленческого персонала организации.

Согласно акту приема-передачи автомобиль был передан ООО «Спутник» 1 января 2007 года. Стоимость автомобиля согласно договору – 350 000 руб.

Расчет суммы, подлежащей выплате Иванову за январь 2007 года, будет выглядеть так.

Сумма дохода, облагаемого НДФЛ, – 15 000 руб.

Сумма НДФЛ, удержанного из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$15\,000 \text{ руб.} \times 13\% = 1\,950 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1\,950 \text{ руб.} = 13\,050 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ООО «Спутник» сделал в учете следующие проводки.

1 января 2007 года:

ДЕБЕТ 001

– 350 000 руб. – арендованный автомобиль учтен на забалансовом счете по стоимости, указанной в договоре аренды;

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 76

– 15 000 руб. – начислена сумма арендной платы, причитающейся Иванову за январь 2007 года;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1 950 руб. – удержан налог на доходы физических лиц.

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 050 руб. – получены в банке денежные средства на выплату денежных средств по договору аренды;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 50

– 13 050 руб. – выплачена арендная плата Иванову;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1 950 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет.

По договору аренды автомобиля с экипажем все расходы по его содержанию, как правило, несет арендодатель, то есть гражданин. В этом случае он имеет право на профессиональный налоговый вычет (в сумме расходов, непосредственно связанных с исполнением договора).

9.4.12. НДФЛ с доходов, полученных физическим лицом в натуральной форме

При получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость переданных ему товаров (работ, услуг, иного имущества), исчисленная с учетом положений статьи 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» Налогового кодекса РФ. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включаются и соответствующие суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, если переданные работнику товары (работы, услуги) этими налогами облагаются. Такой порядок предусмотрен статьей 211 Налогового кодекса РФ.

Подробнее о том, как на практике рассчитывают налоговую базу при получении физическим лицом дохода в натуральной форме, рассказано ниже.

Общий порядок расчета налоговой базы

В соответствии с пунктом 1 статьи 40 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения принимается цена, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, эта цена считается рыночной.

Однако в некоторых случаях налоговая инспекция имеет право проверить, действительно ли установленные в договоре цены соответствуют рыночным. Согласно пункту 2 статьи 40 Налогового кодекса РФ налоговики могут это сделать, в частности, в следующих случаях:

- по сделкам между взаимозависимыми лицами;
- если в течение непродолжительного времени цена сделки отличается от других сделок с такими же товарами (работами, услугами) более чем на 20 процентов.

Если же в результате такой проверки будет установлено, что цена, установленная договором, действительно отклоняется от рыночной более чем на 20 процентов, налоговики имеют право пересчитать налоговую базу (а следовательно, и налог на доходы физических лиц) исходя из рыночной цены.

Согласно пункту 1 статьи 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность. Такая ситуация возможна, когда:

- одна организация прямо или косвенно (например, через дочернее предприятие) владеет более чем 20 процентами уставного капитала другой организации;
- одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению (например, директор предприятия и один из работников, начальник отдела и его подчиненный);
- физические лица являются супругами или родственниками, усыновителем и усыновленным, попечителем и опекаемым.

Обратите внимание: других формальных оснований, по которым предприятия автоматически признаются взаимозависимыми, Налоговый кодекс РФ не предусматривает, и пока обратное не будет доказано в суде, не признаются взаимозависимыми:

- предприятия, которые имеют общих учредителей, но в уставных капиталах друг друга не участвуют (например, два дочерних предприятия одной компании);
- предприятия, учредители или руководители которых являются родственниками;
- организация и ее работники.

Таким образом, если буквально следовать нормам Налогового кодекса, налоговики не имеют права контролировать правильность применения цен для целей налогообложения при выдаче заработной платы работникам в натуральной форме.

Однако суд может признать лица взаимозависимыми и в других случаях. Правда, для этого налоговики должны доказать суду, что отношения между данными лицами повлияли на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). На это указывает пункт 2 статьи 20 Налогового кодекса РФ.

К сожалению, существующая арбитражная практика говорит о том, что судьи во многих случаях признают организацию и ее работников взаимозависимыми лицами. Например, в информационном письме Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 указывается, что с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми юридическое лицо и его директор. Поэтому, чтобы минимизировать воз-

возможные налоговые риски, нужно учитывать следующее. Предоставляя физическому лицу доход в натуральной форме, организация или индивидуальный предприниматель — источник предоставления такого дохода должны следить за тем, чтобы цена, установленная соглашением сторон, не отличалась от рыночной более чем на 20 процентов.

Принципы определения рыночной цены изложены в пунктах 4–11 статьи 40 Налогового кодекса РФ. При этом рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Необходимо обратить внимание и на такой важный момент.

Согласно пункту 5 статьи 208 Налогового кодекса РФ не признаются доходами для целей налогообложения доходы физических лиц от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом. В соответствии со статьей 2 данного документа к членам семьи отнесены супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Таким образом, для целей налогообложения не могут быть признаны доходами в натуральной форме оплаченные родителями товары (работы, услуги) в пользу своих детей.

Доходы в натуральной форме, полученные физическими лицами от членов семьи, подлежат налогообложению только в том случае, если между ними заключен договор гражданско-правового характера (найма, подряда, возмездного оказания услуг и т. п.).

Доходы, полученные налогоплательщиками — физическими лицами в натуральной форме, можно разделить на три группы. Это:

- оплата (полностью или частично) за работника товаров (работ, услуг);
- оплата труда в натуральной форме;
- выдача работникам товаров (выполнение для них работ или оказание работникам услуг) на безвозмездной основе (бесплатно).

Ниже подробно рассказано, как рассчитать налог в каждой из этих ситуаций.

Отметим также и такой случай: если физическое лицо приобретает товары (работы, услуги) у взаимозависимого лица на основании договора гражданско-правового характера по льготным ценам, образующаяся разница в цене является доходом, полученным в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 212 Налогового кодекса РФ).

Расчет налога при получении работником дохода в виде оплаты за него работодателем товаров (работ, услуг)

Если работодатель оплатил в пользу работника товары (работы, услуги), эта сумма включается в его налогооблагаемый доход. При расчете налога налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Обратите внимание: при выдаче доходов в натуральной форме удержать налог непосредственно из суммы дохода невозможно. Поэтому налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т. д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, то организация должна сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Уплата налога, переданного на взыскание в налоговый орган, производится налогоплательщиком на основании налогового уведомления. Уведомление вручается налоговой инспекцией по месту жительства налогоплательщика. Уплата налога по такому уведомлению осуществляется равными долями в два платежа:

- первый — не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления;
- второй — не позднее 30 дней после первого срока уплаты.



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Техсервис» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Техсервис» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет). Зарплата в ЗАО «Техсервис» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Кроме того, в январе 2007 года ЗАО «Техсервис» оплатило посещение Яковлевым фитнес-клуба. Сумма платежа составила 5000 руб., что соответствует рыночным ценам для данного региона.

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила:

$10\,000 \text{ руб.} + 5000 \text{ руб.} = 15\,000 \text{ руб.}$

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$

«На руки» в качестве заработной платы работник получил:

$10\,000 \text{ руб.} - 1898 \text{ руб.} = 8102 \text{ руб.}$

Бухгалтер ЗАО «Техсервис» сделал в учете следующие проводки.

В январе 2007 года:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 73

— 5000 руб. — учтены расходы, связанные с посещением работником фитнес-клуба (без уменьшения на эту сумму налогооблагаемой прибыли);

ДЕБЕТ 73 КРЕДИТ 51

— 5000 руб. — перечислены деньги фитнес-клубу в пользу работника;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

— 10 000 руб. — начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

— 1898 руб. — удержан налог на доходы физических лиц.

В феврале 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

— 8102 руб. — получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

— 8102 руб. — выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

— 1898 руб. — налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Зарплата в натуральной форме

В соответствии со статьей 131 Трудового кодекса РФ выплата заработной платы в организациях должна производиться в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). Но условиями коллективного или трудового договора может быть предусмотрена и иная (неденежная) форма выплаты заработной платы, не противо-

речащая действующему законодательству. При этом доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 процентов от начисленной месячной заработной платы.

Натуральная (неденежная) оплата труда — это, как правило, выдача в качестве заработной платы продукции, которую производит организация, или другого имущества (товаров), находящегося на ее балансе. При этом такое имущество (товары) должно быть предназначено для личного потребления работника и его семьи, а его выдача должна производиться по разумной цене.

Не допускается выдача заработной платы в виде спиртных напитков, наркотических, токсических, ядовитых и вредных веществ, оружия, боеприпасов и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот.

Особое внимание следует обратить на то, что иные (неденежные) формы оплаты труда могут применяться только с согласия самого работника, подтвержденного его письменным заявлением. Если же трудовой коллектив или отдельные работники отказываются от получения причитающейся им заработной платы в натуральной форме (в том числе по причине недовольства предоставленным ассортиментом товаров), то работодатель обязан предпринять другие меры по выплате заработной платы денежными средствами или изменить ассортимент предлагаемых товаров, на получение которых в счет заработной платы работники могут согласиться.

Для соблюдения норм законодательства работодатель должен подготовить пакет документов, регламентирующих выдачу заработной платы в натуральной форме в организации. К таким документам, в частности, можно отнести трудовой контракт с работником или коллективный договор (где необходимо предусмотреть возможность выдачи заработной платы в натуральной форме) или положение об оплате труда.

При выдаче заработной платы в натуральной форме налогом облагается стоимость имущества, по которой оно передается работникам (с учетом положений статьи 40 Налогового кодекса РФ). Подробно о том, как определить эту стоимость, рассказано выше в разделе «Общий порядок расчета налоговой базы при получении физическим лицом дохода в натуральной форме».

При исчислении налога на доходы физических лиц стоимость в стоимость имущества, переданного в счет заработной платы, включается сумма НДС и акцизов (если передаваемое имущество этими налогами облагается) (ст. 211 Налогового кодекса РФ).



ПРИМЕР *А.В. Яковлев работает в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» экспедитором с окладом 15 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» является для Яковлева основным местом работы.*

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет). Чтобы упростить пример, предположим, что зарплата в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» выдается сотрудникам в последний день месяца.

В связи с временным отсутствием денежных средств было принято решение об оплате труда работников ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» за январь 2007 года продукцией собственного производства (строительные материалы). По договоренности между Яковлевым и администрацией материалы передаются по цене 15 000 руб. (в том числе НДС). Себестоимость материалов — 10 000 руб. В феврале заработная плата была выплачена в денежной форме.

Ситуация 1

Стоимость строительных материалов того же количества и качества, продаваемых ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сторонним организациям, составляет 21 000 руб. (в том числе НДС). Эта стоимость установлена на уровне рыночных цен.

Таким образом, обычная цена материалов отклоняется от цены, по которой они передаются Яковлеву, более чем на 20% ((21 000 руб. — 15 000 руб.) : 15 000 × 100 = 40%). Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из цены, по которой ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» обычно продает свою продукцию сторонним покупателям.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости материалов, составляет:

$$21\,000 \text{ руб.} \times 18\% : 118\% = 3203 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила 21 000 руб. Поскольку сумма дохода превысила 20 000 руб., стандартный налоговый вычет Якову не предоставляется.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$21\,000 \text{ руб.} \times 13\% = 2730 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет в последующем удержана из доходов работника, полученных в денежной форме.

В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 90-1

– 15 000 руб. – выдана заработная плата работнику за январь 2007 года в натуральной форме – готовой продукцией (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 3203 руб. – начислен налог на добавленную стоимость;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 43

– 10 000 руб. – списана себестоимость реализованной готовой продукции.

Поскольку доход был выдан работнику в натуральной форме, а денежных выплат в январе 2007 года не производилось, налог на доходы физических лиц не удерживается.

Обратите внимание: для целей налогового учета выручка от реализации готовой продукции будет учтена в сумме 21 000 руб. (в том числе НДС).

В феврале 2007 года бухгалтер сделал такой расчет (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Яковлевым за январь–февраль по основному месту работы, составил 36 000 руб. (21 000 + 15 000).

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–февраль 2007 года, составила:

$$36\,000 \text{ руб.} \times 13\% = 4680 \text{ руб.}$$

При выдаче заработной платы за январь 2007 года налог удержан не был. Следовательно, к удержанию за февраль причитается 4680 руб.

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 4680 \text{ руб.} = 10\,320 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 4680 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 10 320 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 10 320 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 4680 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Ситуация 2

Стоимость строительных материалов того же количества и качества, продаваемых ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сторонним организациям, составляет 17 000 руб. (в том числе НДС). Эта стоимость установлена на уровне рыночных цен.

Таким образом, обычная цена материалов отклоняется от цены, по которой они передаются Яковлеву, менее чем на 20% ((17 000 руб. – 15 000 руб.) : 15 000 × 100 = 13,3%). Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из цены, по которой ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» передало свою продукцию в качестве заработной платы работников, то есть исходя из цены 15 000 руб.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости материалов, составит:

$$15\,000 \text{ руб.} \times 18\% : 118\% = 2288 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила 15 000 руб. Поскольку сумма дохода не превысила 20 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1898 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет в последующем удержана из доходов работника, полученных в денежной форме. В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 90-1

– 15 000 руб. – выдана заработная плата работнику за январь 2007 года в натуральной форме – готовой продукцией (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 2288 руб. – начислен налог на добавленную стоимость;

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 43

– 10 000 руб. – списана себестоимость реализованной готовой продукции.

Поскольку доход был выдан работнику в натуральной форме, а денежных выплат в январе 2007 года не производилось, налог на доходы физических лиц не удерживается.

В феврале 2007 года бухгалтер сделал такой расчет (нарастающим итогом с начала года).

Доход, полученный Яковлевым за январь–февраль по основному месту работы, составил 30 000 руб. (15 000 + 15 000). Поскольку сумма дохода превысила 20 000 руб., стандартный налоговый вычет за февраль 2007 года Яковлеву не предоставляется.

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из заработной платы работника за январь–февраль 2007 года, составила:

$$(30\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 3848 \text{ руб.}$$

При выдаче заработной платы за январь 2007 года налог удержан не был. Следовательно, к удержанию за февраль причитается 3848 руб.

«На руки» работник получил:

$$15\,000 \text{ руб.} - 3848 \text{ руб.} = 11\,152 \text{ руб.}$$

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 15 000 руб. – начислена заработная плата работнику за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 3848 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 11 152 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за февраль 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 11 152 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 3848 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Безвозмездно полученные товары (работы, услуги)

В подобной ситуации возможны два случая:

- организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги) собственного производства;
- организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги), приобретенные на стороне.

Рассмотрим каждый случай в отдельности.

Организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги) собственного производства

Как рассчитать налог в подобной ситуации, рассмотрим на примере. Однако сразу отметим и такой важный момент.

Пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает, что стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций и индивидуальных предпринимателей, не подлежит налогообложению, если их размер не превышает 4000 руб. за налоговый период (календарный год). Рассчитывая сумму налога по безвозмездно переданному имуществу, не стоит забывать о возможности применения такой льготы (налогового вычета).



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Зарплата в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» производит письменные столы. Себестоимость одного письменного стола – 4000 руб. В течение января 2007 года ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» продало:

- 200 столов по цене 5500 руб. за штуку плюс НДС;
- 100 столов по цене 5000 руб. за штуку плюс НДС;
- 200 столов по цене 4500 руб. за штуку плюс НДС.

Предположим, что в этом же месяце ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» передало один стол Яковлеву безвозмездно. Какую сумму необходимо включить в налогооблагаемый доход Яковлева по этой сделке? На практике эту проблему, как правило, решают так.

Как известно, при получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость переданных ему товаров (работ, услуг, иного имущества), исчисленная с учетом положений статьи 40 Налогового кодекса РФ.

Применение порядка, аналогичного предусмотренному статьей 40 Налогового кодекса РФ, означает, что сначала предприятие должно рассчитать «уровень цен» реализации столов за «непродолжительный период времени». В нашем примере «уровень цен» за этот период составит:

$$(200 \text{ шт.} \times 5500 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 5000 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \times 4500 \text{ руб.}) : (200 \text{ шт.} + 100 \text{ шт.} + 200 \text{ шт.}) = 5000 \text{ руб.}$$

Затем эту сумму надо сравнить с рыночной ценой на такие же письменные столы. Предположим, что эта цена соответствует рыночной (не отклоняется от нее более чем на 20 процентов). Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из 5000 руб.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости безвозмездно переданного стола, составит:

$$5000 \text{ руб.} \times 18\% = 900 \text{ руб.}$$

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, должна быть включена сумма 5900 руб. (5000 + 900). Кроме того, по данной операции пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5900 \text{ руб.} = 15\,900 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 20 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет.

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1495 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет удержана из доходов работника, полученных в денежной форме (из январской заработной платы).

«На руки» работник получит:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1495 \text{ руб.} = 8505 \text{ руб.}$$

В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 43

– 4000 руб. – списана себестоимость безвозмездно переданной работнику готовой продукции;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 900 руб. – начислен налог на добавленную стоимость по безвозмездно переданной готовой продукции;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1495 руб. – удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работника;

В феврале 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 8505 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 8505 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1495 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Организация (индивидуальный предприниматель) передает работнику безвозмездно товары (работы, услуги), приобретенные на стороне

Как рассчитать налог в подобной ситуации, рассмотрим на примере.



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Зарплата в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

В январе 2007 года комбинат с целью поощрить Яковлева – одного из своих старейших работников – приобрел видеомэгнитофон стоимостью 5000 руб. (Для упрощения примера предположим, что видеомэгнитофон был приобретен у торговой организации, работающей по упрощенной системе налогообложения, поэтому НДС в счете выделен не был).

В этом же месяце ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» передало мэгнитофон Яковлеву в качестве подарка. Если комбинат и торговая организация не являются взаимозависимыми лицами, можно считать, что цена мэгнитофона соответствует рыночной. Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из 5000 руб.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости безвозмездно переданного мэгнитофона, составит:

$$5000 \text{ руб.} \times 18\% = 900 \text{ руб.}$$

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, должна быть включена сумма 5900 руб. (5000 + 900). Кроме того, по данной операции пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5900 \text{ руб.} = 15\,900 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 20 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет. Кроме того, по операции безвозмездной передачи пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1495 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет удержана из доходов работника, полученных в денежной форме (из январской заработной платы).

«На руки» работник получит:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1495 \text{ руб.} = 8505 \text{ руб.}$$

В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

— 5000 руб. — оприходован видеомаягнитофон, приобретенный для передачи работнику в качестве подарка;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

— 5000 руб. — перечислены деньги поставщику;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 41

— 5000 руб. — списана себестоимость безвозмездно переданного работнику маягнитофона;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

— 900 руб. — начислен налог на добавленную стоимость по безвозмездной передаче;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

— 10 000 руб. — начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

— 1495 руб. — удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работника.

В феврале 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

— 8505 руб. — получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

— 8505 руб. — выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

— 1495 руб. — налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежей по организации).

9.4.13. НДФЛ с компенсационных выплат работникам

Общий порядок налогообложения компенсационных выплат таков: большинство государственных и муниципальных пособий, компенсаций и выплат (в пределах норм, установленных законодательством) налогом на доходы физических лиц не облагаются.

Так, в частности, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие компенсационные выплаты.

1. Государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством (например, пособия по безработице, беременности и родам).

2. Все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

3. Отдельные виды единовременной материальной помощи.

4. Суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок (за исключением туристических), выплачиваемой работодателями своим работникам или членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории России санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории России санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые:

- за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций;
- за счет средств Фонда социального страхования РФ.

5. Суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей, суммы, уплаченные общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные суммы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на банковские счета налогоплательщиков.

Обратите внимание: полный перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц, приведен в статье 217 Налогового кодекса РФ. Поэтому если организация (индивидуальный предприниматель) произвели физическому лицу компенсационную выплату, перед тем, как рассчитывать налог, необходимо обратиться к тексту данной статьи.

Однако как показывает практика налоговых и аудиторских проверок, применение норм, содержащихся в статье 217 Налогового кодекса РФ, вызывает немало трудностей. Ниже мы рассмотрим порядок налогообложения основных компенсационных выплат, где покажем, как избежать возможных ошибок, минимизировав при этом налоговую нагрузку.

НДФЛ с материальной помощи

Материальную помощь выдают либо на основании заявления работника, либо по приказу руководителя организации.

Суммы материальной помощи не облагаются налогом на доходы физических лиц полностью или частично.

Полностью освобождаются от налогообложения следующие виды материальной помощи (подп. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

1. Единовременная материальная помощь в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного налогоплательщикам материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) или исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами, а также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями.

2. Единовременная материальная помощь членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.



ВНИМАНИЕ! В Налоговом кодексе РФ нет ответа на вопрос, кого именно следует считать членами семьи. В таком случае на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ можно обратиться к семейному законодательству. Согласно статье 2 Семейного кодекса РФ к членам семьи относятся супруги, родители работника (как пенсионеры, так и работающие) и дети (усыновители и усыновленные) независимо от их возраста. При этом факт совместного либо раздельного проживания значения не имеет. Такой подход подтверждает и письмо Минфина России от 15 сентября 2004 г. № 03-05-01-04/12.

3. Единовременная материальная помощь в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями), в соответствии с законодательством РФ о благотворительной деятельности.

4. Единовременная материальная помощь налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи (в денежной и натуральной формах), оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с программами, утверждаемыми ежегодно соответствующими органами государственной власти.

5. Единовременная материальная помощь налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории России, независимо от источника выплаты.

Чтобы в соответствующих случаях деньги, выданные работнику в качестве материальной помощи, не облагались налогом на доходы физических лиц, он должен представить в бухгалтерию соответствующие документы (например, справку пожарного надзора, справку из милиции, копию свидетельства о смерти и т. д.).

Частично освобождаются от налогообложения следующие виды материальной помощи (подп. 28 и 33 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

1. Суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту (в сумме не более 4000 руб. за налоговый период).

2. Возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом (в сумме не более 4000 руб. за налоговый период). Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов.

3. Суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов (в сумме не более 4000 руб. за налоговый период).

4. Помощь (в денежной и натуральной формах) ветеранам Великой Отечественной войны, инвалидам Великой Отечественной войны, вдовам военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовам умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшим узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а также бывшим несовершеннолетним узникам концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны (в сумме не более 10 000 руб. за налоговый период).

5. Средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

Обратите внимание: на какие бы цели и за счет каких источников ни была выдана материальная помощь, налогооблагаемую прибыль организации она не уменьшает. В то же время такая выплата не будет облагаться единым социальным налогом (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, материальная помощь, полностью освобождаемая от НДФЛ, не облагается и взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. Если же материальную помощь выдали на другие цели, то на ее сумму эти взносы следует начислить.

Организация может выплатить материальную помощь:

- за счет нераспределенной прибыли (или за счет фонда специального назначения, сформированного из чистой прибыли на эти цели),
- за счет внереализационных расходов.

От того, как оформлена данная выплата, будет зависеть ее отражение в бухгалтерском учете.

Материальная помощь выплачена за счет нераспределенной прибыли организации

Выдавать материальную помощь за счет нераспределенной прибыли можно, если на это есть решение общего собрания учредителей (акционеров) организации, оформленное протоколом. Без согласия учредителей или акционеров использовать нераспределенную прибыль нельзя.

В бухгалтерском учете выплата материальной помощи в данном случае будет отражена такими проводками:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 70 (76)

- начислена материальная помощь за счет нераспределенной прибыли по решению учредителей;

ДЕБЕТ 70 (76) КРЕДИТ 50 (51)

- выплачена материальная помощь.



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Чтобы упростить пример, предположим, что зарплата в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» выдается сотрудникам в последний день месяца.

Кроме того, Яковлеву на основании его заявления вместе с заработной платой выплатили материальную помощь в сумме 5000 руб. в связи с тяжелым материальным положением. Выплата произведена из фонда специального назначения, сформированного за счет нераспределенной прибыли организации, о чем есть решение ее собственников.

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, помимо заработной платы должна быть включена сумма 5000 руб. Кроме того, по данной операции пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости материальной помощи). Под полное освобождение от налогообложения данный вид материальной помощи не подпадает.

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5000 \text{ руб.} = 15\,000 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 20 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет.

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$(15\,000 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1378 \text{ руб.}$

«На руки» работник получит:

$15\,000 \text{ руб.} - 1378 \text{ руб.} = 13\,622 \text{ руб.}$

В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

— 10 000 руб. — начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 70

— 5000 руб. — начислена материальная помощь работнику за счет средств фонда специального назначения;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

— 1378 руб. — удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

— 13 622 руб. — получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года и сумма материальной помощи (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

— 13 622 руб. — выдана заработная плата и материальная помощь работнику за минусом удержанного налога;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

— 1378 руб. — налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Материальная помощь выплачена за счет средств от текущей деятельности

Когда решения собственников о выплате материальной помощи за счет нераспределенной прибыли нет, ее включают в налоговые внереализационные расходы организации (бухгалтерские прочие). При этом в бухгалтерском учете делают такие проводки:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 70 (76)

— начислена материальная помощь работнику организации.

ДЕБЕТ 70 (76) КРЕДИТ 50 (51)

— выдана материальная помощь.



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет).

Чтобы упростить пример, предположим, что зарплата в ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» выдается сотрудникам в последний день месяца.

Кроме того, Яковлеву на основании его заявления вместе с заработной платой выплатили материальную помощь в сумме 5000 руб. в связи с тяжелым материальным положением. Материальная помощь была выплачена на основании приказа директора комбината в пределах данных ему собственни-

ками полномочий. Решения собственников о выплате материальной помощи за счет нераспределенной прибыли не было.

Таким образом, в доход Яковлева, подлежащий налогообложению, помимо заработной платы должна быть включена сумма 5000 руб. Кроме того, по данной операции пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости материальной помощи). Под полное освобождение от налогообложения данный вид материальной помощи не подпадает.

Бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5000 \text{ руб.} = 15\,000 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 20 000 руб., Яковлеву предоставляется стандартный налоговый вычет.

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1378 \text{ руб.}$$

«На руки» работник получит:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1378 \text{ руб.} = 13\,622 \text{ руб.}$$

В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 70

– 5000 руб. – начисленная работнику материальная помощь по приказу руководителя организации включена в состав прочих расходов;

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1378 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 13 622 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года и сумма материальной помощи (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 13 622 руб. – выдана заработная плата и материальная помощь работнику за минусом удержанного налога;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1378 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежей по организации).

НФДЛ с компенсационных выплат, выплачиваемых при увольнении

К таким выплатам можно отнести:

- компенсацию за неиспользованный отпуск;
- выходное пособие;

- среднемесячный заработок, выплачиваемый после сокращения;
- среднемесячный заработок, выплачиваемый при увольнении;
- компенсация при увольнении из-за смены собственника.

Рассмотрим порядок налогообложения указанных выплат подробно.

Компенсация за неиспользованный отпуск

Если работник увольняется, не отгуляв свой основной или дополнительный отпуск полностью, в последний день работы ему надо выплатить компенсацию. Отметим, что это касается и людей, работающих по совместительству. Компенсацию за неиспользованный отпуск рассчитывают так же, как и отпускные, то есть исходя из среднего заработка работника (ст. 139 Трудового кодекса РФ). Напомним, что согласно новой редакции статьи 139 Трудового кодекса РФ, теперь средний заработок определяют так. Складывают зарплату за последние двенадцать календарных месяцев. Полученный результат делят на 12 и на среднемесячное число календарных дней – 29,4. Так получают среднедневной заработок. Для расчета компенсации за неиспользованный отпуск эту величину умножают на количество дней неиспользованного отпуска.

Для расчета количества календарных дней отпуска, за которые необходимо заплатить компенсацию, в соответствии со статьей 423 Трудового кодекса РФ, следует руководствоваться Правилами об очередных и дополнительных отпусках (утверждены НКТ СССР 30 апреля 1930 г.). В пункте 28 этого документа сказано, что если сотрудник отработал в организации не менее 11 месяцев, то ему положена полная компенсация – за 28 календарных дней. В остальных случаях выплачивается пропорциональная компенсация. При этом на каждый полный месяц работы приходится 2,33 календарных дня отпуска (28 дн. : 12 мес.).

Округлять полученное количество дней до целого значения нужно, если такой порядок прописан в коллективном договоре (письмо Минсоцразвития от 7 декабря 2005 г. № 4334-17). В письме сказано, что законодательство не обязывает организации округлять количество дней неиспользованного отпуска, однако такое решение фирма может принять самостоятельно, закрепив его в коллективном договоре или Положении об оплате труда (если таковое имеется). При этом округлять нужно не по правилам математики, а в большую сторону – в пользу сотрудника.

При подсчете учитываются выплаты, предусмотренные системой оплаты труда, установленной на предприятии. Поэтому, принимая решение о том, какие выплаты учитывать, а какие нет, бухгалтер должен посмотреть, что прописано в коллективном или трудовом договоре, положении об оплате труда, положении о премировании и других документах, регулирующих оплату труда на предприятии.

Примерный перечень начислений, учитываемых при расчете среднего заработка, указан в пункте 2 Положения о средней зарплате. Это основная зарплата сотрудника, которая рассчитана по тарифным ставкам или сдельным расценкам, различные надбавки и доплаты и т. д. Обратите внимание: это перечень основных выплат. Поэтому, даже если какая-то выплата в нем не упомянута, это не значит, что включать в расчет ее нельзя. Главное, чтобы, как мы уже сказали, она была связана с оплатой труда и предусмотрена системой заработной платы, применяемой на предприятии.

Однако есть выплаты, которые не учитывают при расчете компенсации независимо от того, что написано в документах организации. Это суммы больничных и пособий по беременности и родам, а также средний заработок, выплачиваемый в предусмотренных законом случаях. Полный перечень таких выплат приведен в пункте 4 Положения о средней зарплате. Разумеется, исключить нужно не только суммы, но и дни, за которые они были начислены. Кроме того, расчетный период уменьшают на дни, за которые работнику ничего не выплачивалось. Скажем, когда человек брал отпуск за свой счет.

Таким образом, зачастую возникают ситуации, когда расчетный период (12 календарных месяцев) отработан не полностью. В этом случае среднедневной заработок подсчитывают иначе. А именно – сначала определяют общую сумму выплат, учитываемых при расчете. Затем подсчитывают число отработанных дней. Для этого количество месяцев, которые отработаны полностью, умножают на 29,4. А число фактически отработанных дней в неполных месяцах, рассчитанных по графику пятидневной рабочей недели, умножают на коэффициент 1,4. Такой порядок установлен пунктом 9 Положения о средней зарплате.



ПРИМЕР Сотрудница предприятия работает с 1 ноября 2006 года.

14 ноября 2007 года она написала заявление об увольнении по собственному желанию. В отпуск она не ходила, поэтому ей надо выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск. Фактически сотрудница отработала на предприятии не менее 11 месяцев. Поэтому ей выплатят компенсацию за весь год (п. 28 Правил). То есть компенсацию надо начислить за 28 дней.

Средний заработок для расчета компенсации определяется исходя из 12 предшествующих календарных месяцев. То есть расчетный период для определения среднедневного заработка сотрудницы — с 1 ноября 2006 года по 31 октября 2007 года.

В августе сотрудница болела, то есть в этот месяц она отработала только 19 дней из 23, что соответствует 26,6 календарным дням (19 дн. $\times$ 1,4).

В расчетном периоде сотрудница заработала 78 320 руб. Среднедневной заработок составил:

$$78\,320 \text{ руб.} : (26,6 \text{ дн.} + 29,4 \text{ дн.} \times 11 \text{ мес.}) = 223,77 \text{ руб.}$$

То есть сумма компенсации за неиспользованный отпуск будет такой:

$$223,77 \text{ руб.} \times 28 \text{ дн.} = 6265,56 \text{ руб.}$$

Компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, которые выплачены в соответствии с трудовым законодательством, включаются в состав расходов на оплату труда (п. 8 ст. 255 Налогового кодекса РФ). Значит, такие затраты можно исключить из налогооблагаемых доходов организации при расчете налога на прибыль.

Есть здесь, правда, одно исключение. Оно касается компенсаций, которые выплачивают за дополнительный отпуск, который организация самостоятельно установила своим работникам сверх норм, предусмотренных законодательством. Дело в том, что суммы сверхнормативных отпускных не учитывают при расчете налога на прибыль (п. 24 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Соответственно нельзя учесть при налогообложении и суммы компенсаций по сверхнормативным дополнительным отпускам. То же самое можно сказать и о любых суммах компенсации, которые выплачены в больших размерах, чем это предусмотрено законодательством.

Момент, когда компенсацию можно учесть для налогообложения, зависит от метода, которым считают доходы и расходы. Если применяется метод начислений, то компенсация списывается в расходы в том месяце, в котором она начислена. Ну а при кассовом методе сумму компенсации включают в расходы того периода, в котором работнику выданы деньги.

Теперь поговорим о едином социальном налоге и взносах на обязательное пенсионное страхование. Компенсация за неиспользованный отпуск, которую выдают увольняющемуся сотруднику, ЕСН не облагается (подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ). При этом неважно, уплачивается она за текущий год или за предыдущие отпуска. Не считается ЕСН и с суммы компенсации, которая выплачена сверх размеров, установленных законодательно, или за дополнительные отпуска, которые организация предоставляет по собственной инициативе. Правда, основание здесь другое — пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ. Соответственно не надо начислять на сумму компенсации и пенсионные взносы. Ведь такие взносы платятся с тех же выплат, что и ЕСН.

То же касается и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. В пункте 1 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в ФСС России, упомянута компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая в связи с прекращением трудового договора.

И, наконец, о налоге на доходы физических лиц. Вообще-то компенсации, которые выплачивают в соответствии с действующим законодательством, данным налогом не облагаются. Однако для компенсаций за неиспользованный отпуск при увольнении сделано исключение (абзац 6 п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ). Их включают в совокупный доход работников. Поэтому с суммы компенсации налог на доходы физических лиц удержать придется.

Если отпуск за текущий рабочий год был предоставлен авансом и к моменту увольнения рабочий год полностью не отработан, то сумма среднего заработка за неотработанные дни отпуска подлежит удержанию из заработной платы работника. Об этом сказано в статье 137 Трудового кодекса РФ.

Удержание не производится, если работник увольняется в результате:

- ликвидации организации или прекращении деятельности работодателем – физическим лицом (п. 1 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- сокращения численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- несоответствия работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья в соответствии с медицинским заключением (подп. «а» п. 3 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- смены собственника имущества организации (это касается руководителя организации, его заместителей и главного бухгалтера) (п. 4 ст. 81 Трудового кодекса РФ);
- призыва работника на военную службу или направление его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу (п. 1 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- восстановления на работе работника, ранее выполнявшего эту работу, по решению государственной инспекции труда или суда (п. 2 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- признания работника полностью неспособным в соответствии с медицинским заключением (п. 5 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- смерти работника либо работодателя – физического лица, а также признания судом работника либо работодателя – физического лица умершим или безвестно отсутствующим (п. 6 ст. 83 Трудового кодекса РФ);
- наступления чрезвычайных обстоятельств, препятствующих продолжению трудовых отношений (военные действия, катастрофа, стихийное бедствие, крупная авария, эпидемия и другие чрезвычайные обстоятельства), если данное обстоятельство признано решением Правительства РФ или органа государственной власти соответствующего субъекта РФ (п. 7 ст. 83 Трудового кодекса РФ).

Выходное пособие

Выходное пособие полагается работнику, если он уволен по сокращению штата. Уволить сотрудника в таком случае позволяет пункт 2 статьи 81 Трудового кодекса РФ. Причем работодатель обязан предупредить персонал о сокращении не менее чем за два месяца перед увольнением. И с работников нужно взять расписку о том, что они предупреждены о сокращении.

Пособие сокращенным работникам предусмотрено статьей 178 Трудового кодекса РФ. Оно выплачивается в размере среднемесячного заработка сотрудника. Такое же пособие полагается работнику при увольнении из-за ликвидации предприятия.

Напомним, что средний заработок исчисляется по правилам статьи 139 Трудового кодекса РФ. То есть берется заработная плата сотрудника за последние 12 месяцев, которая делится на число фактически отработанных дней в расчетном периоде. Полученная сумма умножается на количество рабочих дней, которые приходятся на месяц, следующий за увольнением сотрудника. Пособие выдается работнику в последний день его работы на фирме.

Сумма выплаченного выходного пособия налогом на доходы физических лиц не облагается. Это следует из пункта 3 статьи 217 Налогового кодекса РФ. Здесь поименованы выплаты, не облагаемые налогом на доходы физических лиц. И среди них перечислены компенсации, выданные в связи с увольнением работника (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск).

По этому же основанию не облагаются НДФЛ и выходные пособия, выплачиваемые в других случаях, предусмотренных статьей 178 Трудового кодекса РФ. Например, при восстановлении на работе сотрудника, ранее выполнявшего эту работу, или отказе сотрудника от перевода вместе с организацией в другую местность. В обоих случаях работнику полагается пособие в размере двухнедельного среднего заработка.

1. Среднемесячный заработок, выплачиваемый после сокращения

Если сотрудник в течение двух месяцев после увольнения не устроился на новую работу, то фирма, сократившая работника, обязана выплатить среднемесячный заработок за второй месяц. Чтобы получить эту выплату, бывший работник должен предоставить в бухгалтерию трудовую книжку, из которой будет видно, что он до сих пор нигде не работает.

Если же сотрудник не начал работать и в течение третьего месяца после увольнения, то ему также необходимо выплатить среднемесячный заработок. Но только при условии, что сотрудник обращался в службу занятости в течение двух недель после увольнения и еще не устроился на новую работу. Причем удерживать НДФЛ с этих сумм не нужно. Ведь это компенсационная выплата, связанная с увольнением. А в

соответствии с пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса РФ подобные выплаты освобождены от налогообложения.

2. Среднемесячный заработок, выплачиваемый при увольнении

Работодатель с письменного согласия работника имеет право расторгнуть с ним трудовой договор до двух месяцев, выплатив ему дополнительную компенсацию в размере среднего заработка работника, исчисленного пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении (ст. 180 Трудового кодекса РФ). И конечно, в этом случае работнику также полагается выходное пособие и среднемесячный заработок за второй месяц после увольнения (и за третий месяц, если человек обращался в службу занятости). Удерживать НДФЛ с этих сумм также не нужно. Как уже было отмечено выше, компенсационные выплаты, связанные с увольнением, освобождены от налогообложения (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

3. Увольнение из-за смены собственника

Если у организации поменялся собственник имущества, то работодатель вправе уволить некоторых сотрудников, а именно руководителя компании, его заместителей и главного бухгалтера. Такое правило прописано в пункте 4 статьи 81 Трудового кодекса РФ. Причем уволить перечисленных работников новый собственник вправе в течение первых трех месяцев со дня перехода к нему права собственности. На это указывает статья 75 Трудового кодекса РФ. Остальных же работников из-за смены собственника уволить нельзя.

Увольняя руководителя, его заместителя или главного бухгалтера, новый собственник обязан выдать компенсацию. Такая выплата не может быть меньше трех среднемесячных заработков сотрудника (ст. 181 Трудового кодекса РФ) и не облагается НДФЛ. Ведь в соответствии с пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса РФ от налогообложения освобождаются все компенсации, связанные с увольнением.

9.4.14. Личное имущество работника, используемое в производственных целях

Во время работы сотрудник может использовать личное имущество: автомобиль, компьютер, принтер и т. п. За это организация обязана выплачивать ему соответствующую компенсацию. Обычно такая компенсация выплачивается вместе с заработной платой. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора. На это указано в статье 188 Трудового кодекса РФ.

Компенсационные выплаты за использование имущества могут быть предусмотрены как в самом договоре, так и в дополнительном соглашении к нему. Этот пункт может выглядеть так: «При использовании личного имущества работника в производственных целях организация обязана выплачивать работнику компенсацию. Размер компенсации определяется соглашением сторон трудового договора и подтверждается приказом руководителя организации».

Вот образец такого приказа:

ЗАО «Деревообрабатывающий комбинат № 3»

Приказ

от 27 января 2007 г.

№ 15

Выплатить экспедитору Яковлеву Андрею Викторовичу единовременную компенсацию за использование его персонального компьютера во время выставки «Стройэкспо» в период с 13 по 17 января 2007 года в сумме 1000 руб.

Основание: дополнительное соглашение №1 к трудовому договору от 01.01.2007 № 153.

Генеральный директор

Иванеев

И.П. Иванеев

Нередко работодатели используют имущество работника, заключая с ним договор аренды. Однако арендная плата, выплачиваемая работнику, в любом случае облагается НДФЛ на общих основаниях (подробно о том, как рассчитать сумму налога на доходы физических лиц с выплачиваемой работнику суммы арендной платы, см. раздел «Расчет налога на доходы физических лиц по договорам аренды имущества»).

Компенсации же, выплачиваемые работнику за использование его личного имущества, не облагаются налогом на доходы физических лиц, поскольку они установлены действующим законодательством, а именно Налоговым кодексом РФ (п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

9.4.15. НДФЛ с подарков, призов и выигрышей

Рассчитывая НДФЛ с этих видов доходов, необходимо помнить следующее.

Подарки, полученные от организаций и индивидуальных предпринимателей, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов, а призы и выигрыши, полученные в конкурсах и играх, проводимых в рекламных целях, — по ставке 35 процентов.

Подарки, полученные от других физических лиц, НДФЛ, как правило, не облагаются.

Рассмотрим каждый из указанных случаев отдельно.

Подарки, полученные от организаций и индивидуальных предпринимателей

Действующее законодательство не запрещает организациям и индивидуальным предпринимателям делать подарки физическим лицам — как своим работникам, так и тем, с кем организация (индивидуальный предприниматель) не состоит в трудовых отношениях.

Особое внимание стоит обратить лишь на подарки, передаваемые чиновникам. Согласно статье 575 Гражданского кодекса РФ, стоимость презента не должна превышать 5 МРОТ, то есть 500 руб.

В бухгалтерском учете стоимость выданных подарков включается в прочие расходы (п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Для налога на прибыль затраты на приобретение подарков не учитываются. Ведь такие расходы не направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ). В результате возникает постоянное налоговое обязательство (ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»). Разниц можно избежать, если есть решение собственников организации о приобретении подарков за счет чистой прибыли. В этом случае стоимость выданного подарка списывают в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При выдаче подарков на их стоимость нужно начислить НДС, поскольку речь идет о передаче права собственности на товары на безвозмездной основе (п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). В то же время входной налог, предъявленный организации в цене товара, можно принять к вычету. Ведь товар использован в облагаемых НДС операциях (п. 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ).

Организации, уплачивающие ЕНВД, также должны начислить НДС на стоимость подарков, несмотря на то, что не являются плательщиками данного налога (п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ). Дело в том, что такая операция под ЕНВД не подпадает, в том числе и у тех, кто платит единый налог с розницы. Дело в том, что для целей вмененного налога передача подарков не относится к розничной торговле.

А вот организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, при выдаче подарков работникам НДС не начисляют. Они плательщиками этого налога не являются по всем операциям, кроме ввоза товаров на территорию РФ (п. 2 ст. 346.11 Налогового кодекса РФ).

Единым социальным налогом стоимость подарков работникам не облагается, так как они не являются вознаграждением по трудовому договору (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Соответственно, на сумму подарка не начисляются и пенсионные взносы.

Полученный от организации подарок является для работника доходом в натуральной форме и облагается налогом на доходы физических лиц. При этом в стоимость подарков для целей налогообложения НДФЛ включают и соответствующие суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, если переданные работнику товары (работы, услуги) этими налогами облагаются. Такой порядок предусмотрен статьей 211 Налогового кодекса РФ.

Не включается в налогооблагаемый доход стоимость презента, не превышающая 4000 руб. за год (п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Если же стоимость подарка превышает 4000 руб., налог удерживается из тех доходов, которые работник получает живыми деньгами (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т. д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, то организация должна сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Уплата налога, переданного на взыскание в налоговый орган, производится налогоплательщиком на основании налогового уведомления. Уведомление вручается налоговой инспекцией по месту жительства налогоплательщика. Уплата налога по такому уведомлению осуществляется равными долями в два платежа:

- первый – не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления;
- второй – не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

При расчете налога налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Что касается подарков деловым партнерам – физическим лицам, то организация должна подать сведения о лицах, получивших презент. Сделать это нужно, если стоимость подарка больше 4000 руб. и при наличии данных об одаряемом лице. Получить такие данные – обязанность налогового агента.



ПРИМЕР *А.В. Сергеев работает в ЗАО «Салют» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Сергеева нет. ЗАО «Салют» является для Сергеева основным местом работы.*

Сергеев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Сергеев не имеет).

Зарплата в ЗАО «Салют» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

В январе 2007 года организация с целью поощрить Сергеева – одного из своих старейших работников – приобрела видеомаягнитофон стоимостью 5000 руб. (Для упрощения примера предположим, что видеомаягнитофон был приобретен у торговой организации, работающей по упрощенной системе налогообложения, поэтому НДС в счете выделен не был).

В этом же месяце ЗАО «Салют» передало маягнитофон Сергееву в качестве подарка. Если ЗАО и торговая организация не являются взаимозависимыми лицами, можно считать, что цена маягнитофона соответствует рыночной. Поэтому все налоги по данной сделке исчисляются исходя из 5000 руб.

Налог на добавленную стоимость, начисленный исходя из рыночной стоимости безвозмездно переданного маягнитофона, составит:

$$5000 \text{ руб.} \times 18\% = 900 \text{ руб.}$$

Таким образом, в доход Сергеева, подлежащий налогообложению, должна быть включена сумма 5900 руб. (5000 + 900). Кроме того, по данной операции пункт 28 статьи 217 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Бухгалтер ЗАО «Салют» в январе 2007 года сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению и полученного Сергеевым в январе 2007 года, составила:

$$10\,000 \text{ руб.} + 5900 \text{ руб.} = 15\,900 \text{ руб.}$$

Поскольку сумма дохода не превысила 20 000 руб., Сергееву предоставляется стандартный налоговый вычет. Кроме того, по операции безвозмездной передачи пункт 28 статьи 217 Налогового кодек-

са РФ предусматривает, возможность применения налогового вычета в 4000 руб. за налоговый период (но не более стоимости подарка).

Таким образом, сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года, составила:

$$(15\,900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1495 \text{ руб.}$$

Эта сумма будет удержана из доходов работника, полученных в денежной форме (из январской заработной платы).

«На руки» работник получит:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1495 \text{ руб.} = 8505 \text{ руб.}$$

В январе 2007 года бухгалтер ЗАО «Салют» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60

– 5000 руб. – оприходован видеомаягнитофон, приобретенный для передачи работнику в качестве подарка;

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 5000 руб. – перечислены деньги поставщику;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 41

– 5000 руб. – списана себестоимость безвозмездно переданного работнику видеомаягнитофона;

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– 900 руб. – начислен налог на добавленную стоимость по безвозмездной передаче;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1495 руб. – удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы работника.

В феврале 2007 года бухгалтер ЗАО «Салют» сделал в учете следующие проводки.

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 8505 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 8505 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1495 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежа по организации).

Призы и выигрыши

Размер налога, который надо заплатить со стоимости приза, зависит от того, где человек его выиграл. Возможны две ситуации.

Первая ситуация. Человек стал победителем конкурса или игры, которые проводились в рекламных целях. От стоимости полученных в таких случаях выигрышей закон предписывает перечислять в бюджет 35 процентов. Это установлено пунктом 2 статьи 224 Налогового кодекса РФ.

Однако платить налог нужно не со всей стоимости приза. Дело в том, что выигрыши, которые получены во время рекламных акций, не облагаются НДФЛ в пределах 4000 руб. в год (п. 28 ст. 217 Налогового кодекса РФ). Следовательно, если вы участвовали в рекламном розыгрыше, и вам достался приз, стоящий менее 4000 руб., платить налог вообще не нужно. А когда приз стоит дороже, то придется заплатить НДФЛ с разницы между полученным и 4000 руб.

Вторая ситуация. Человек получил выигрыш в казино, интернет-кафе, игровом клубе или участвуя в лотерее (то есть в игре, основанной на риске, за участие в которой надо платить). Тогда нужно перечислить налог по ставке 13 процентов. Тут налог на доходы физических лиц в любом случае платится со всей стоимости приза.



ПРИМЕР В 2007 году О.С. Кириллова выиграла:

- холодильник стоимостью 7900 руб. – во время рекламной акции в магазине;
- 22 000 руб. – в казино.

Со стоимости холодильника, уменьшенной на 4000 руб., Кириллова должна заплатить налог по ставке 35 процентов. А со всей стоимости выигрыша в казино – по ставке 13 процентов.

В итоге сумма налога составит 4225 руб. $((7900 \text{ руб.} - 4000 \text{ руб.}) \times 35\% + 22\,000 \text{ руб.} \times 13\%)$.

Если вы получили выигрыш в лотерее, казино, на тотализаторе или другой игре, связанной с риском, не торопитесь платить налог. Сначала выясните у организации, которая выдала приз, собирается ли она сообщать о нем в налоговую инспекцию.

Вообще-то законодательство этого не требует. Учитывать выплаченные доходы и сообщать о них в инспекцию обязаны только налоговые агенты. Это следует из пункта 2 статьи 230 Налогового кодекса РФ. А предприятие, которое проводит основанные на риске игры (то есть игры, за участие в которых взимается плата), таковым не является. Поэтому, скажем, казино не станет информировать налоговую инспекцию о своих клиентах, тем более что для этого пришлось бы фиксировать данные всех, кому повезло в игре.

Если же организация, проводившая конкурс, собирается сообщить о выплаченном выигрыше в налоговую инспекцию, заплатить налог придется.

Порядок уплаты налога также зависит от того, где вы получили выигрыш. И опять рассмотрим две ситуации.

Первая ситуация. Человеку посчастливилось в лотерее, на игровых автоматах, тотализаторе, казино или в других играх, за участие в которых нужно платить (то есть основанных на риске). Такие выигрыши облагаются НДФЛ по ставке 13 процентов. Причем рассчитать налог и заплатить его в бюджет в этом случае человеку нужно самому. Для этого придется подать налоговую декларацию по форме № 3-НДФЛ.

Кроме того, человек, получивший выигрыш, должен подтвердить его стоимость документально. Для этого подойдут, например, копии накладных на покупку приза – их можно попросить в организации, которая проводила конкурс. Данные бумаги нужно приложить к налоговой декларации. Если же раздобыть их не удалось, в декларации можно указать примерную стоимость выигрыша.

Заполненные бланки и подтверждающие документы надо сдать в налоговую инспекцию по месту жительства. Причем вы можете принести декларацию лично, поручить это представителю или отправить по почте.

Вторая ситуация. Человек получил приз, участвуя в рекламной акции, реалити-шоу или другом конкурсе, не связанном с риском. При этом возможны два случая.

Первый – человек получил денежный выигрыш. Тогда налог должна удержать и перечислить в бюджет фирма, которая выплатила приз. Кроме того, организация, проводившая игру, должна сообщить о выплаченном выигрыше и удержанном налоге в налоговую инспекцию (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ). В такой ситуации отчитываться в налоговой инспекции человеку, получившему приз, не нужно.

Второй случай – человек стал обладателем неденежного приза. Порядок уплаты налога с такого выигрыша описан в пункте 5 статьи 228 Налогового кодекса РФ. А именно: заплатить НДФЛ в этом случае должен человек, который получил выигрыш. Дело в том, что организация, проводившая игру, удержать налог с неденежного приза не может. Поэтому она должна рассчитать налог и сообщить о его сумме в инспекцию в течение месяца после того, как выдаст приз. А налоговики, в свою очередь, вышлют человеку, получившему приз, налоговое уведомление.

Уведомление вручается налоговой инспекцией по месту жительства налогоплательщика. Уплата налога по такому уведомлению осуществляется равными долями в два платежа:

- первый – не позднее 30 дней с даты вручения налогового уведомления;
- второй – не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

Обратите внимание: несмотря на то, что налог человек заплатит на основании уведомления, по итогам года он все равно должен подать в инспекцию налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ.

Подарки, полученные от родственников и других физических лиц

С 1 января 2006 года налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, отменен.

Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения (за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев), от налогообложения освобождаются.

В любом случае освобождаются от налогообложения доходы, полученные в порядке дарения, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками.

В соответствии со статьей 2 Семейного кодекса Российской Федерации членами семьи признаются супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Близкими родственниками являются родители и дети; бабушка, бабушка и внуки; полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.



ПРИМЕР *А.С. Иванов подарил И.С. Петровой автомобиль Toyota Corolla.*

Ситуация 1

Иванов и Петрова – родные брат и сестра. В этом случае у Петровой дохода, подлежащего налогообложению, не возникает.

Ситуация 2

Иванов и Петрова – не являются ни членами одной семьи, ни близкими родственниками. В этом случае со стоимости автомобиля Петрова должна заплатить налог на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.

9.4.16. НДФЛ с доходов, полученных от долевого участия в деятельности организации (в виде дивидендов)

Определение дивиденда, используемое в целях налогообложения, приведено в статье 43 Налогового кодекса РФ. Так, дивидендом признается «любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации».

Для целей налогообложения не признаются дивидендами:

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;
- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Налогообложение дивидендов, полученных от источников в Российской Федерации

Как правило, дивиденды выплачивают по итогам года. Однако общее собрание акционеров может принять решение выплачивать дивиденды и по итогам квартала (полугодия, девяти месяцев). Это так называемые промежуточные дивиденды. Сумму прибыли, подлежащую распределению, также определяет общее собрание акционеров.

Если фирма применяет упрощенную систему налогообложения и учредители заинтересованы в том, чтобы получать дивиденды, придется вести бухгалтерский учет. Выплату дивидендов необходимо подтвердить данными бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Иначе налоговые инспекторы могут расценить подобные выплаты физическим лицам не как дивиденды, а как обычное вознаграждение, облагаемое налогом по ставке 13 процентов.

В бухгалтерском учете начисленные дивиденды отражают так:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов» (70)

— начислены доходы учредителям (акционерам).

Аналитический учет нужно организовать таким образом, чтобы можно было получить данные о том, какую сумму предприятие должно выплатить каждому из учредителей (акционеров).



ПРИМЕР Торговая фирма ЗАО «Салют» (г. Москва) применяет обычную систему налогообложения, и по итогам 2007 года получило прибыль в размере 350 000 руб. Организация заплатила налог на прибыль, равный 84 000 руб.

Собрание учредителей ЗАО «Салют» состоялось 1 марта 2008 года. На нем было решено всю прибыль, которая осталась после уплаты налогов, направить на выплату дивидендов. Сумма чистой прибыли организации составила 266 000 руб. (350 000 – 84 000).

На основе этого решения бухгалтер распределил дивиденды между учредителями ЗАО «Салют». Всего уставный капитал общества разделен на 200 акций. Из них:

- 100 акций принадлежат директору ЗАО «Салют» Петрову Н.А. (налоговый резидент Российской Федерации);
- 70 акций принадлежат гражданину Германии Краузе Р. (не является налоговым резидентом Российской Федерации);
- 30 акций принадлежат ОАО «Восход» (Россия).

Бухгалтер ЗАО «Салют» составил следующую справку-расчет начисленных дивидендов:

*Справка-расчет начисленных дивидендов ЗАО «Салют»
за 2007 год*

Начислено дивидендов:

1. Петрову — на сумму 133 000 руб. (266 000 руб. : 200 акций × 100 акций);
2. Краузе — на сумму 93 100 руб. (266 000 руб. : 200 акций × 70 акций);
3. ОАО «Восход» — на сумму 39 900 руб. (266 000 руб. : 200 акций × 30 акций).

Главный бухгалтер
1 марта 2008 г.

Семакина

Семакина В.В.

Затем на основании этого документа бухгалтер сделала такие проводки:

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 70 субсчет «Расчеты по выплате дивидендов с Петровым»

— 133 000 руб. — начислены дивиденды Петрову;

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 75 субсчет «Расчеты по выплате дивидендов с Краузе»

— 93 100 руб. — начислены дивиденды Краузе;

ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов с ОАО «Восход»
 – 39 900 руб. – начислены дивиденды ОАО «Восход».

При выплате дивидендов с них нужно удержать налоги и перечислить в бюджет. В зависимости от того, кто получает дивиденды – юридическое или физическое лицо, удерживают либо налог на прибыль организаций, либо налог на доходы физических лиц.

Для доходов в виде дивидендов по налогу на доходы физических лиц предусмотрены особые ставки налога. Какие налоги необходимо удержать при выплате дивидендов, показано в таблице.

Получатель дивидендов	Налог	Ставка	Основание	Когда перечислять в бюджет	Основание
Гражданин: – резидент	Налог на доходы физических лиц	9 %	Пункт 4 статьи 224 Налогового кодекса РФ	В день, когда сумма дивидендов получена в банке или перечислена на счета учредителей	Пункт 6 статьи 226 Налогового кодекса РФ
– нерезидент	Налог на доходы физических лиц	30 %	Пункт 3 статьи 224 Налогового кодекса РФ		
Организация: – российская	Налог на прибыль	9 %	Подпункт 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса РФ	В течение десяти дней с момента выплаты дохода	Пункт 4 статьи 287 Налогового кодекса РФ
– иностранная	Налог на прибыль	15 %	Подпункт 2 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса РФ	В день выплаты дохода	Пункт 1 статьи 310 Налогового кодекса РФ

Порядок расчета налога на прибыль и налога на доходы физических лиц зависит от того, получала сама организация дивиденды от других юридических лиц или нет.

В первом случае сначала из общей суммы, выдаваемой учредителям, нужно вычесть полученные дивиденды. Эту разницу надо умножить на долю в уставном капитале каждого учредителя. И уже с полученных сумм следует удержать налоги. Так поступают в отношении учредителей-резидентов.

Если же речь идет об иностранных гражданах, порядок иной.

Дело в том, что для нерезидентов установлены особые правила налогообложения полученных ими от источников в Российской Федерации дивидендов. Так, если источником выплаты дивидендов является российская организация или действующее в Российской Федерации постоянное представительство иностранной организации, а получателем – физическое лицо, не являющееся налоговым резидентом РФ, то этот источник исчисляет и удерживает сумму налога на доходы физических лиц с суммы дивидендов по ставке 30 процентов. При этом сумма налога на прибыль организаций, относящегося к части прибыли, распределяемой в виде дивидендов в пользу физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, к зачету в счет уплаты налога на доходы физических лиц не принимается.

Во втором случае, чтобы рассчитать налоги, необходимо просто умножить доходы, начисленные каждому из учредителей на указанные выше ставки.

Может получиться и так, что организация получила дивидендов больше, чем распределяет. В этом случае ни налог на доходы физических лиц в отношении резидентов, ни налог на прибыль начислять не нужно.



ПРИМЕР Воспользуемся условиями предыдущего примера, но несколько изменим их. Напомним, что по итогам 2007 года бухгалтер ЗАО «Салют» начислил учредителям дивиденды в сумме 266 000 руб. Из них:

- Петрову – 133 000 руб.;
- Краузе – 93 100 руб.;

– ОАО «Восход» – 39 900 руб.

В феврале 2008 года общество и само получило 150 000 руб. дивидендов от ООО «Заря».

Чтобы рассчитать налоги, бухгалтер определил сумму дивидендов, с которой нужно удержать налог по ставке 9%:

$266\,000 \text{ руб.} - 93\,100 \text{ руб.} = 172\,900 \text{ руб.}$

Затем он уменьшил ее на те дивиденды, которые получила сама организация:

$172\,900 \text{ руб.} - 150\,000 \text{ руб.} = 22\,900 \text{ руб.}$

Далее бухгалтер определил, с какой суммы удерживать налог у Петрова:

$22\,900 \text{ руб.} : 200 \text{ акций} \times 100 \text{ акций} = 11\,450 \text{ руб.}$

Значит, с дохода Петрова следует удержать налог на доходы физических лиц в сумме:

$11\,450 \text{ руб.} \times 9\% = 1031 \text{ руб.}$

Так же бухгалтер поступил и с дивидендами ОАО «Восход». Сначала он узнал, с какой суммы нужно удержать налог на прибыль:

$22\,900 \text{ руб.} : 200 \text{ акций} \times 30 \text{ акций} = 3435 \text{ руб.}$

После этого рассчитал налог. Он составил 309 руб.

$(3435 \text{ руб.} \times 9\%)$

А с дохода Краузе налог удержали по ставке 30%. Сумма налога составила 27 930 руб. $(93\,100 \text{ руб.} \times 30\%)$.

Налогообложение дивидендов, полученных от источников за пределами Российской Федерации

Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами России, определяется налогоплательщиком – резидентом РФ самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов. При этом налогообложение этих доходов производится по ставке не 30, а 9 процентов.

Налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами Российской Федерации, вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с настоящей главой, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

При этом, если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает сумму налога, исчисленную по правилам главы 23 Налогового кодекса РФ, полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

9.4.17. НДФЛ с доходов, полученных в виде материальной выгоды

Налоговый кодекс в целях исчисления налога на доходы физических лиц определяет следующие случаи, когда налогоплательщик получает материальную выгоду.

1. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей.

Исключение – материальная выгода, полученная по операциям с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Рассмотрим каждую из этих ситуаций подробно.

Экономия на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами

Материальная выгода – сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств от организаций или индивидуальных предпринимателей на льготных условиях – определяется следующим образом:

– по рублевым займам – как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;

– по валютным займам – как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При определении суммы материальной выгоды применяется ставка рефинансирования Центрального банка РФ, установленная на дату получения заемных (кредитных) средств, независимо от того, менялась ли она в течение срока пользования этими средствами.

С 29 января 2007 года ставка рефинансирования Центрального банка РФ составляет 10,5 процентов годовых.

Налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется в день уплаты процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (но не реже чем один раз в календарный год).

Материальная выгода определяется только в том случае, если заемные средства получены по договору займа или кредита.

Заем – передача в собственность денег или других вещей, определенных родовыми признаками, заимодавцем заемщику с условием возврата заемщиком суммы займа или равного количества других полученных им вещей того же рода и качества на основании заключенного договора между участниками сделки (ст. 807 Гражданского кодекса РФ).

Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в 10 раз минимальный размер оплаты труда, а если заимодавцем является юридическое лицо – независимо от суммы (п. 1 ст. 808 Гражданского кодекса РФ). В остальных случаях договор займа может быть заключен в устной форме. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Кредит – предоставление банком или иной кредитной организацией (кредитором) денежных средств (кредита) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, с возвратом заемщиком полученной денежной суммы и уплатой им процентов по кредиту (ст. 819 Гражданского кодекса РФ).

Таким образом, кредитный договор заключается в ограниченных случаях, поскольку кредиторами по такому договору могут выступать только банки или другие кредитные учреждения, а кредитные средства могут выдаваться лишь в денежной форме. В отличие от договора займа кредитный договор должен всегда заключаться в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность такого договора, и он считается ничтожным (ст. 820 Гражданского кодекса РФ).

Материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, облагается налогом по ставке 35 процентов (п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

Исключение из этого правила составляют «доходы в виде материальной выгоды, полученной на экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных российских организаций и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств».

В этом случае полученная налогоплательщиком – резидентом РФ материальная выгода облагается налогом на доходы физических лиц по ставке 13 процентов.



ВНИМАНИЕ! У физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, налог на доходы с сумм материальной выгоды в виде экономии на процентах удерживается по ставке 30 процентов (п. 3 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

При определении суммы материальной выгоды в виде экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, подлежащей налогообложению по ставке 35 процентов, налоговые вычеты не предоставляются (п. 4 ст. 210 Налогового кодекса РФ).

Рассчитать налог с материальной выгоды и перечислить эту сумму в бюджет должен налоговый агент – организация или индивидуальный предприниматель, предоставившие физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях.

Налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т. д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Обратите внимание: обязанности налогового агента возложены на организацию статьей 226 Налогового кодекса РФ и для их исполнения не требуется получения доверенностей от физических лиц на удержание и перечисление налога.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, налоговый агент должен сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.



ПРИМЕР А.В. Яковлев работает в ЗАО «Восход» экспедитором с окладом 10 000 руб. в месяц. Детей у Яковлева нет. ЗАО «Восход» является для Яковлева основным местом работы.

Яковлев подал в бухгалтерию организации заявление на получение стандартного налогового вычета в 400 руб., предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ (права на получение стандартных налоговых вычетов, предусмотренных пунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ, Яковлев не имеет). Зарплата в ЗАО «Восход» выдается сотрудникам 6-го числа следующего месяца.

Кроме того, 16 января 2007 года ЗАО «Восход» выдало Яковлеву беспроцентный заем до конца месяца. Деньги Яковлев полностью вернул 31 января 2007 года.

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал следующий расчет.

Сумма дохода, подлежащего налогообложению по ставке 13%, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила 10 000 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года по ставке 13%, составила:

$$(10\,000 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\% = 1248 \text{ руб.}$$

Кроме этого, бухгалтер рассчитал сумму материальной выгоды, полученной Яковлевым от использования льготного займа.

Ставка рефинансирования на момент получения займа составляла 12 процентов годовых. Сумму материальной выгоды бухгалтер рассчитал так:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 12\% \times 3/4 : 365 \text{ дн.} \times 15 \text{ дн.} = 36,99 \text{ руб.,}$$

где 365 дней – количество дней в году, а 15 дней – продолжительность договора займа.

Таким образом, сумма дохода, подлежащего налогообложению по ставке 35%, полученного Яковлевым в январе 2007 года, составила 36,99 руб.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из доходов работника за январь 2007 года по ставке 35%, составила:

$$36,99 \text{ руб.} \times 35\% = 13 \text{ руб.}$$

Таким образом, «на руки» работник получил:

$$10\,000 \text{ руб.} - 1248 \text{ руб.} - 13 \text{ руб.} = 8739 \text{ руб.}$$

Сумма удержанного налога на доходы физических лиц составила 1261 руб. (1248 + 13).

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал в учете следующие проводки.

16 января 2007 года:

ДЕБЕТ 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам» КРЕДИТ 50

– 10 000 руб. – выдан Яковлеву беспроцентный заем;

31 января 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам»

– 10 000 руб. – Яковлев вернул заем в кассу организации;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 70

– 10 000 руб. – начислена заработная плата работнику за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

– 1261 руб. – удержан налог на доходы физических лиц;

6 февраля 2007 года:

ДЕБЕТ 50 КРЕДИТ 51

– 8739 руб. – получены в банке денежные средства на оплату труда за январь 2007 года (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 70 КРЕДИТ 50

– 8739 руб. – выдана заработная плата работнику за минусом удержанного налога (в составе общей суммы заработной платы по организации);

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц» КРЕДИТ 51

– 1261 руб. – налог на доходы физических лиц перечислен в бюджет (в составе общей суммы платежей по организации).

Если заем выдается на несколько лет, а возврат денежных средств в полной сумме осуществляется по окончании срока договора займа, налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется по состоянию на последний день календарного года.

Обратите внимание: материальная выгода не определяется в следующих случаях:

- если заемные средства получены налогоплательщиком от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;
 - при заключении налогоплательщиком договора коммерческого кредита, определяемого статьей 823 Гражданского кодекса РФ, либо договора приобретения товара в кредит или рассрочку;
 - в случае несвоевременного возврата работником организации выданных ему ранее подотчетных сумм.
- Аргументируем последнее утверждение.

Работники, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Такой порядок устанавливает пункт 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. № 40.

Следовательно, несвоевременный возврат денег подотчетным лицом в кассу организации является нарушением Порядка ведения кассовых операций. Однако никакого наказания за это нарушение действующее законодательство не предусматривает.

Кроме того, приказом руководителя организации может быть установлен любой срок, на который выдаются деньги под отчет, например, 60 или 90 дней. Это позволит не только избежать нарушения кассовой дисциплины, но и претензий налоговиков. Однако в любом случае материальная выгода у работника не возникает.

Даже если полученные под отчет деньги работник в установленный срок не вернул, к нему не переходит право собственности на них. Следовательно, не возвращенные в срок денежные средства не являются доходом подотчетного лица. (Такой доход может возникнуть только в том случае, если не возвращенные в срок денежные средства будут списаны с работника за счет средств организации.)

Не возникает в этом случае и материальной выгоды. Как уже было указано выше, договор займа должен быть заключен в письменной форме. При выдаче же денег под отчет такой договор не заключается, и заемные отношения между организацией и работником отсутствуют. Поэтому нет оснований исчислять материальную выгоду в виде экономии на процентах. У работника лишь образуется задолженность по возврату полученных от организации под отчет денежных средств.

Приобретение товаров на льготных условиях

Материальная выгода возникает, если человек покупает по льготным ценам товары (работы, услуги) у организации (индивидуального предпринимателя), по отношению к которой он является взаимозависимым лицом.

Сумма материальной выгоды в данной ситуации определяется как превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в обычных условиях этой организацией (индивидуальным предпринимателем), над ценами реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщику.

Налог с полученной суммы материальной выгоды уплачивается налогоплательщиками — налоговыми резидентами РФ по ставке 13 процентов, а налогоплательщиками, не являющимися налоговыми резидентами РФ, — по ставке 30 процентов.

Согласно пункту 1 статьи 20 Налогового кодекса РФ взаимозависимыми считаются организации или физические лица, если отношения между ними влияют на их экономическую деятельность. Такая ситуация возможна, когда:

- одна организация прямо или косвенно (например, через дочернее предприятие) владеет более чем 20 процентами уставного капитала другой организации;
- одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению (например, директор предприятия и один из работников, начальник отдела и его подчиненный);
- физические лица являются супругами или родственниками, усыновителем и усыновленным, попечителем и опекаемым.

Обратите внимание: других формальных оснований, по которым предприятия автоматически признаются взаимозависимыми, Налоговый кодекс РФ не предусматривает. Поэтому, пока обратное не будет доказано в суде, организация и ее работники не признаются взаимозависимыми лицами.

Таким образом, если буквально следовать нормам Налогового кодекса, налоговики не имеют права рассчитывать материальную выгоду, если предприятие продает продукцию своим работникам по льготным ценам.

Однако суд может признать лица взаимозависимыми и в других случаях. Правда, для этого налоговики должны доказать суду, что отношения между данными лицами повлияли на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). На это указывает пункт 2 статьи 20 Налогового кодекса РФ.

К сожалению, существующая арбитражная практика говорит о том, что судьи во многих случаях признают организацию и ее работников взаимозависимыми лицами. Например, в информационном письме Высшего Арбитражного

ражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 указывается, что с учетом конкретных обстоятельств могут быть признаны взаимозависимыми юридическое лицо и его директор.

Еще хуже обстоит дело, если товар продаст своему работнику индивидуальный предприниматель. Тогда материальную выгоду необходимо будет подсчитать. Ведь в этом случае работник подчиняется предпринимателю и, значит, согласно статье 20 Налогового кодекса РФ, они считаются взаимозависимыми лицами.



ПРИМЕР *Индивидуальный предприниматель, занимающийся розничной торговлей телевизоров, продавал своим работникам телевизоры по ценам ниже тех, по которым телевизоры с аналогичными характеристиками продавались сторонним покупателям.*

В этом случае индивидуальный предприниматель как налоговый агент должен определить материальную выгоду как превышение цены реализации идентичных телевизоров сторонним покупателям (не являющимся для предпринимателя взаимозависимыми лицами), над ценами реализации телевизоров своим работникам.

Расчет должен производиться для каждого работника, купившего телевизор по льготной цене. Налог придется исчислить с полученной каждым работником – резидентом РФ – суммы материальной выгоды по ставке 13 процентов.

Поэтому, чтобы минимизировать возможные фискальные риски, нужно избегать ситуации, когда организация (индивидуальный предприниматель) продают товары своим работникам по льготным ценам.

Приобретение ценных бумаг

Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, – это разница между суммой, которую покупатель – физическое лицо за них уплатил, и рыночной ценой бумаг с учетом предельной границы колебаний этой цены. Так записано в пункте 4 статьи 212 Налогового кодекса РФ. Налог с такой материальной выгоды может платить как покупатель ценных бумаг, так и его уполномоченный представитель – организация, продавшая эти бумаги. При этом рыночную цену бумаги нужно брать на тот день, когда была заключена сделка.

Порядок определения рыночной цены и предельной границы ее колебаний утвержден Постановлением ФКЦБ России от 24 декабря 2003 г. № 03-52/пс. Причем в этом документе речь идет только об эмиссионных ценных бумагах, которые обращаются на организованном рынке. А значит, если работник приобрел у фирмы бумаги, которые на таком рынке не обращаются (например, нефинансовые векселя), то о материальной выгоде говорить не приходится.

Рыночные цены ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, можно узнать у организаторов торгов или на их сайтах в Интернете. Предельную же границу колебаний рыночной цены ФКЦБ установила равной 20 процентам.

В данной ситуации налог с суммы полученной налогоплательщиком материальной выгоды исчисляется по ставке 13 процентов.

9.4.18. Доходы, не подлежащие налогообложению

Налоговый кодекс предусматривает, что для определения налоговой базы по НДФЛ не учитывается достаточно большой перечень доходов. Эти доходы перечислены в статье 217 Налогового кодекса РФ. Среди них:

- доходы, полностью освобождаемые от налогообложения (п. 1–27 и п. 29–32 ст. 217 Налогового кодекса РФ);

- доходы, частично освобождаемые от налогообложения (п. 28 и 33–36 ст. 217 Налогового кодекса РФ).

Отдельный вид доходов, полностью освобождаемых от налогообложения – доходы, полученные от членов семьи и близких родственников.

Статьей 208 Налогового кодекса РФ установлено особое правило, когда полученный физическим лицом доход не признается объектом обложения налогом на доходы физических лиц. К ним, в частности, отнесены доходы от

операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ (за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений).

В соответствии со статьей 2 Семейного кодекса Российской Федерации членами семьи признаются супруги, родители и дети (усыновители и усыновленные). Близкими родственниками являются родители и дети; дедушка, бабушка и внуки; полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры.

Если между членами семьи и (или) близкими родственниками заключен договор гражданско-правового характера или трудовое соглашение, то доходы, получаемые одной из сторон по такому договору, являются объектом налогообложения.

Таким образом, объекта налогообложения не возникает при получении дохода от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями членов семьи или близких родственников, только в том случае, когда эти отношения не оформлены договором гражданско-правового характера.

Сфера применения льготного режима налогообложения в данном случае достаточно невелика. Она ограничивается отношениями, которые регулируются брачным договором, имущественными правами ребенка, алиментными обязательствами членов семьи и т. д.



ПРИМЕР

Ситуация 1

Супруги расторгли брак и поделили имущество. Супруге отошла часть совместно нажитого имущества. Стоимость этого имущества не включается в доход супруги и налогом на доходы физических лиц не облагается.

Ситуация 2

Отец является индивидуальным предпринимателем. У него по найму работает сын, с которым заключен трудовой контракт. Доходы сына в виде заработка облагаются налогом на доходы физических лиц в установленном законом порядке.

9.4.19. Отчетность по налогу на доходы физических лиц

По налогу на доходы физических лиц предусмотрены три отчетные формы: 1-НДФЛ, 2-НДФЛ и 3-НДФЛ.

Форма 1-НДФЛ

В течение года все организации должны вести учет доходов своих сотрудников в специальной налоговой карточке по форме 1-НДФЛ «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц».

Форма 1-НДФЛ ведется отдельно по каждому человеку, которому организация выплачивала доход. На основании этой карточки заполняется справка о доходах работника по форме 2-НДФЛ.

Однако обратите внимание: оштрафовать организацию за то, что ее бухгалтерия карточки по форме 1-НДФЛ не ведет, налоговики не могут. В этом случае заполнять форму 2-НДФЛ можно на основании расчетно-платежных ведомостей или иных документов.

Аргументы следующие. Статья 120 Налогового кодекса РФ предусматривает штраф за грубое нарушение правил учета доходов и расходов, под которым в том числе понимается отсутствие первичных документов. При этом первичными являются документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. В то же время карточка по форме 1-НДФЛ является регистром налогового учета, поэтому штрафовать за ее отсутствие налоговики не вправе.

Подтверждение такой позиции — постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 7 октября 2003 г. № 4243/03. Более того, сами налоговики согласились с арбитрами и признали, что штрафовать за неведение налоговых карточек нельзя. В своем письме от 12 мая 2004 г. № 14-3-03/1712-6 они не только разослали текст упомянутого судебного решения, но и отменили абзацы 5–13 пункта 2 письма МНС России от 28 сентября 2001 г. № ШС-6-14/734, в которых предписывалось взимать штрафы в таких случаях. Правда, вести карточки по форме 1-НДФЛ налоговики все же рекомендуют.

Форма 2-НДФЛ

По форме 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица» налоговые агенты – организации и индивидуальные предприниматели – должны представлять в налоговую инспекцию сведения о доходах физических лиц.

Общий порядок заполнения и представления формы 2-НДФЛ

Налоговые агенты должны представлять справки по форме 2-НДФЛ в такие сроки:

- ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ);
- в течение одного месяца с момента, когда налоговый агент не смог удержать у физического лица исчисленную сумму налога (п. 5 ст. 226 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, налоговый агент обязан выдать справку физическому лицу на основании его заявления. Это следует из пункта 3 статьи 230 Налогового кодекса РФ.

В налоговую инспекцию справки представляются на бумажных носителях (если в течение года налоговый агент выплатил доходы не более чем 10 физическим лицам) или в электронном виде (п. 2 ст. 230 Налогового кодекса РФ).

К справкам (или к дискете) нужно приложить два экземпляра специального реестра (перечня всех представляемых справок). Налоговый инспектор в вашем присутствии должен проверить дискету, произвести автоматизированный контроль представленных данных и сформировать два экземпляра протокола приема сведений о доходах физических лиц на магнитных носителях.

Обратите внимание: разработан новый бланк, утвержденный приказом ФНС от 13 октября 2006 года № САЭ-3-04/706@ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц».

РЕКОМЕНДАЦИИ**ПО ЗАПОЛНЕНИЮ СВЕДЕНИЙ О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПО ФОРМЕ № 2-НДФЛ
«СПРАВКА О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ЗА 200__ ГОД»****I. Общие положения**

Сведения о доходах физических лиц заполняются по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 200__ год» (далее – Справка). При заполнении Справки используется справочная информация, представленная в приложении № 2 к форме № 2-НДФЛ (далее – Справочники). Справки в электронном виде формируются в соответствии с Форматом сведений о доходах по форме № 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 200__ год» в электронном виде (на основе XML).

Справки представляются налоговыми агентами по каждому физическому лицу, получившему доходы от данного налогового агента, отдельно по каждой ставке налога. Например, если налоговый агент выплачивал физическому лицу в течение налогового периода доходы, облагаемые по ставкам 9% и 13%, то по окончании налогового периода он заполняет по данному физическому лицу в налоговый орган две отдельные Справки. Ставка налога при этом указывается в заголовке раздела 3 Справки.

Все суммовые показатели в Справке отражаются в рублях и копейках через десятичную точку, за исключением сумм налога. Суммы налога исчисляются и отражаются в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляется до полного рубля.

В справке заполняются все показатели, если иное не указано в разделе III настоящих Рекомендаций.

Сведения о доходах физического лица, которому налоговым агентом был произведен перерасчет налога на доходы за предшествующие налоговые периоды в связи с уточнением его налоговых обязательств, оформляются в виде новой Справки.

При оформлении новой Справки взамен ранее представленной в полях «№ _____» и «от _____» следует указать номер ранее представленной Справки и новую дату составления Справки.

II. Заполнение Справки на бумажном носителе

Справка заполняется (печатается) на лазерном, матричном, струйном принтере, на пишущей машинке либо рукописным текстом разборчивым почерком.

В случае если какие-либо разделы (пункты) Справки не заполняются, то и наименования этих разделов (пунктов) могут не печататься. При этом нумерация разделов не изменяется.

III. Заполнение показателей Справки

В заголовке Справки указываются:

в поле «за 200_ год» – год, за который заполняется Справка;

в поле «№ _____» – порядковый номер Справки в отчетном налоговом периоде, присваиваемый налоговым агентом;

в поле «от _____» – указывается дата (число, номер месяца, год) составления Справки путем последовательной записи данных арабскими цифрами, например: 15.01.2007, где 15 – число, 01 – месяц, 2007 – год;

в поле «в ИФНС № ____» – четырехзначный номер налогового органа, в котором налоговый агент состоит на налоговом учете, например: 5032, где 50 – код региона, 32 – номер налогового органа.

В разделе 1 Справки указываются данные о налоговом агенте.

В пункте 1.1 для налоговых агентов – организаций отражается идентификационный номер налогоплательщика (далее – ИНН) и код причины постановки на налоговый учет (далее – КПП) (указываются через разделитель «/»), а для налоговых агентов – физических лиц указывается ИНН.

В случае если сведения о доходах заполняются организацией на работников ее обособленного подразделения, в данном пункте после ИНН через разделитель «/» указывается КПП по месту нахождения обособленного подразделения организации.

В пункте 1.2 «Наименование организации/Фамилия, имя, отчество физического лица» указывается сокращенное наименование (в случае отсутствия – полное наименование) организации согласно его написанию в Едином государственном реестре налогоплательщиков. Содержательная часть наименования (его аббревиатура или название, например: «школа № 241» или «ОКБ «Вымпел»») располагается в начале строки.

В отношении налогового агента – физического лица указывается полностью, без сокращений, фамилия, имя, отчество в соответствии с документом, удостоверяющим его личность. В случае двойной фамилии слова пишутся через дефис. Например: Иванов-Юрьев Алексей Михайлович.

В пункте 1.3 «Код ОКАТО» указывается код административно-территориального образования, на территории которого находится организация или обособленное подразделение организации, где оборудовано стационарное рабочее место того работника, на которого заполняется Справка. Если в течение календарного года физическое лицо, о доходах которого заполняется Справка, получало доходы от работы в нескольких обособленных подразделениях, расположенных на территории разных административно-территориальных образований, то о его доходах заполняется несколько Справок (по количеству административно-территориальных образований, на территории которых находятся обособленные подразделения, в которых физическое лицо получало доходы). Значение кода ОКАТО содержится в «Общероссийском классификаторе объектов административно-территориального деления» ОК 019-95 (ОКАТО). Информацию о коде ОКАТО можно также получить в налоговом органе по месту постановки на налоговый учет.

Например, при заполнении Справки о доходах, полученных физическим лицом в головной организации, в пункте 1.1 указывается ИНН организации, КПП по месту нахождения организации, в пункте 1.3 указывается код ОКАТО по месту нахождения организации.

При заполнении Справки о доходах, полученных работником от работы в обособленном подразделении той же организации, в пункте 1.1 указывается ИНН организации, КПП по месту нахождения обособленного подразделения организации, в пункте 1.3 указывается код ОКАТО по месту нахождения обособленного подразделения организации.

Для налогового агента – физического лица указывается код ОКАТО по его месту жительства.

В пункте 1.4 «Телефон» указывается контактный телефон налогового агента, по которому, в случае необходимости, может быть получена справочная информация, касающаяся вопросов налогообложения данного налогоплательщика, а также учетных данных этого налогового агента и налогоплательщика. При отсутствии у налогоплательщика контактного телефона данный реквизит не заполняется.

В разделе 2 Справки отражаются данные о физическом лице – получателе дохода.

В пункте 2.1 «ИНН» указывается идентификационный номер налогоплательщика – физического лица, который указан в документе, подтверждающем постановку данного физического лица на налоговый учет в налоговом органе Российской Федерации. При отсутствии у налогоплательщика ИНН данный реквизит не заполняется.

В пункте 2.2 «Фамилия, имя, отчество» указывается фамилия, имя и отчество физического лица – налогоплательщика, без сокращений, в соответствии с документом, удостоверяющим личность. Для иностранных физических лиц допускается при написании использование букв латинского алфавита. Отчество может отсутствовать, если оно не указано в документе, удостоверяющем личность налогоплательщика.

В пункте 2.3 «Статус» указывается статус налогоплательщика. Если налогоплательщик является налоговым резидентом Российской Федерации (далее – резидентом), указывается цифра 1, а если нет, то указывается цифра 2.

В пункте 2.4 «Дата рождения» указывается дата рождения (число, месяц, год) путем последовательной записи данных арабскими цифрами, например: 01.05.1945, где 01 – число, 05 – месяц, 1945 – год рождения.

В пункте 2.5 «Гражданство» указывается код страны, гражданином которой является физическое лицо. Код страны выбирается из Общероссийского классификатора стран мира (ОКСМ). Например, код 643 – код России, код 804 – код Украины. При отсутствии у физического лица гражданства указывается код 999.

В пункте 2.6 «Код документа, удостоверяющего личность» указывается код, который выбирается из справочника «Коды документов» (приложение № 2 к форме № 2-НДФЛ).

В пункте 2.7 «Серия, номер документа» указываются реквизиты документа, удостоверяющего личность налогоплательщика, соответственно, серия и номер документа, знак «№» не проставляется.

В пункте 2.8 «Адрес места жительства в Российской Федерации» указывается полный адрес постоянного места жительства налогоплательщика на основании документа, удостоверяющего его личность, либо иного документа, подтверждающего адрес места жительства.

Элементами адреса являются: «Почтовый индекс», «Код региона», «Район», «Город», «Населенный пункт», «Улица», «Дом», «Корпус», «Квартира».

«Код региона» – это код субъекта Российской Федерации, на территории которого физическое лицо имеет место жительства. Код региона выбирается из справочника «Коды регионов» (приложение № 2 к форме № 2-НДФЛ). «Почтовый индекс» – индекс предприятия связи, находящегося по месту жительства налогоплательщика. При отражении элемента адреса «дом» могут использоваться как числовые, так и буквенные значения, а также знак «/» для обозначения углового дома. Например: 4А либо 4/2. Модификации типа «строение» заполняются в поле «корпус».

Приведем следующие примеры заполнения элементов адреса места жительства.

Пример 1. Адрес г. Москва, Ленинский проспект, дом 4а, корпус 1, квартира 10 отражается следующим образом. В поле «Почтовый индекс» указывается 110515; в поле «Код региона» указывается 77; в поле «Улица» указывается Ленинский пр-кт; в поле «Дом» указывается 4А; в поле «Корпус» указывается 1; в поле «Квартира» указывается 10.

Пример 2. Адрес Московская область, Нарофоминский район, г. Апрелевка, ул. Августинская, дом 14, строение 1, квартира 50 отражается следующим образом. В поле «Почтовый индекс» указывается 143360; в поле «Код региона» указывается 50; в поле «Район» указывается Нарофоминский р-н; в поле «Город» указывается Апрелевка г; в поле «Улица» указывается Августинская ул; в поле «Дом» указывается 14; в поле «Корпус» указывается стр. 1; в поле «Квартира» – 50.

Пример 3. Адрес г. Воронеж, п. Боровое, ул. Гагарина, дом 1 отражается следующим образом. В поле «Почтовый индекс» указывается 394050; в поле «Код региона» указывается 36; в поле «Город» указывается Воронеж г; в поле «Населенный пункт» указывается Боровое п; в поле «Улица» указывается Гагарина ул; в поле «Дом» указывается 1.

Пример 4. Адрес Ивановская область, Ивановский район, д. Андреево, д. 12 отражается следующим образом. В поле «Почтовый индекс» указывается 155110; в поле «Код региона» указывается 37; в поле «Район» указывается Ивановский р-н; в поле «Населенный пункт» указывается Андреево д; в поле «Дом» указывается 12.

При отсутствии одного из элементов адреса отведенное для этого элемента поле не заполняется и в Справке может отсутствовать.

В пункте 2.9 «Адрес в стране проживания» для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также иностранных граждан указывается адрес места жительства в стране постоянного проживания. При этом указывается код этой страны в поле «Код страны», далее адрес записывается в произвольной форме (допускается использование букв латинского алфавита).

Для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, и иностранных граждан допускается отсутствие показателя «Адрес места жительства в Российской Федерации» при условии заполнения пункта 2.9 Справки.

В разделе 3 Справки «Доходы, облагаемые налогом по ставке ____%» отражаются сведения о доходах, полученных физическими лицами в денежной и натуральной форме, по месяцам налогового периода. В заголовке раздела 3 Справки указывается та ставка налога, в отношении которой заполняется Справка (13%, 30%, 9%, 35%, или ставка, установленная в соответствующем соглашении об избежании двойного налогообложения).

В заголовке раздела указывается ставка налога, по которой облагаются доходы, отраженные в Справке. Далее последовательно отражаются суммы доходов, полученные физическим лицом в налоговом периоде, отдельно по каждому полученному доходу.

В графе «Месяц» в хронологическом порядке указывается порядковый номер месяца налогового периода, соответствующего дате фактического получения дохода, определяемой в соответствии с положениями статьи 223 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

В графе «Код дохода» указываются коды доходов, которые выбираются из справочника «Виды доходов» (приложение № 2 к форме № 2-НДФЛ). В графе «Сумма дохода» отражается вся сумма дохода (без налоговых вычетов) по указанному коду дохода.

Напротив тех видов доходов, в отношении которых предусмотрены профессиональные налоговые вычеты или которые подлежат налогообложению не в полном размере (пункт 28 статьи 217 Кодекса), в графе «Код вычета» указывается код соответствующего вычета, выбираемый из справочника «Коды вычетов» (приложение № 2 к форме № 2-НДФЛ), а в графе «Сумма вычета» – соответствующая сумма вычета. Код дохода указывается при наличии положительной суммы дохода. Код вычета указывается при наличии положительной суммы вычета.

Стандартные налоговые вычеты, установленные статьей 218 Кодекса, а также имущественный налоговый вычет, установленный подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса, в данном разделе не отражаются.

В разделе 4 Справки «Стандартные и имущественные налоговые вычеты» отражаются сведения о стандартных налоговых вычетах, установленных статьей 218 Кодекса, и имущественном налоговом вычете, установленном подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса.

В пункте 4.1 «Сумма налоговых вычетов, право на получение которых имеется у налогоплательщика» отражаются суммы стандартных налоговых вычетов, установленных статьей 218 Кодекса, и имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 Кодекса, на которые физическое лицо имело право в отчетном налоговом периоде.

В графе «Код вычета» пункта 4.1 указывается код вычета, выбираемый из справочника «Коды вычетов» (приложение № 2 к форме № 2-НДФЛ). В графе «Сумма вычета» отражаются суммы вычетов, соответствующие указанному коду. Число заполненных строк в данном пункте зависит от количества видов вычетов, на которые имел право налогоплательщик.

В пунктах 4.2 и 4.3 указываются номер и дата уведомления, подтверждающего право налогоплательщика на имущественный налоговый вычет, выдаваемого налоговым органом в соответствии с пунктом 3 статьи 220 Кодекса.

В пункте 4.4 указывается код налогового органа, выдавшего уведомление.

В пункте 4.5 указывается общая сумма стандартных налоговых вычетов, фактически предоставленных физическому лицу за налоговый период.

В пункте 4.6 отражается сумма предоставленного имущественного налогового вычета.

Раздел 4 заполняется в том случае, если налогоплательщику предоставлялись стандартные или имущественные налоговые вычеты. При этом пункты 4.2, 4.3, 4.4, 4.6 заполняются в случае, если налогоплательщику предоставлялся имущественный налоговый вычет. Пункт 4.5 заполняется в случае, если налогоплательщику предоставлялся стандартный налоговый вычет.

В разделе 5 Справки отражаются общие суммы дохода и налога на доходы по итогам налогового периода.

В пункте 5.1 «Общая сумма дохода» указывается общая сумма дохода по итогам налогового периода, без учета налоговых вычетов. Данный пункт заполняется путем суммирования доходов, отраженных в разделе 3 Справки.

В пункте 5.2 указывается облагаемая сумма дохода.

В пункте 5.3 «Сумма налога исчисленная» указывается общая сумма налога, исчисленного по ставке, указанной в разделе 3 Справки, по итогам налогового периода.

В пункте 5.4 «Сумма налога удержанная» соответственно указывается общая сумма удержанного налога за налоговый период.

Пункт 5.5 «Сумма возврата налогов по перерасчету с доходов прошлых лет» заполняется в случае возврата налогов по перерасчету с доходов прошлых лет. Указывается сумма произведенного возврата налога по пересчету с доходов прошлых лет.

В пунктах 5.6 и 5.7 соответственно указываются суммы, зачтенные либо удержанные при уплате налога по перерасчету с доходов прошлых лет.

В случае если в результате уточнения налоговых обязательств налогоплательщика выявлена задолженность по налогу на доходы физических лиц, то в пункте 5.8 «Задолженность по налогу за налогоплательщиком» указывается сумма данной задолженности.

Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом, указывается в пункте 5.9.

В пункте 5.10 «Сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган» указывается сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган в соответствии с пунктом 5 статьи 226 Кодекса.

Пункты 5.5 – 5.10 заполняются при наличии соответствующих данных.

Заполненная Справка подписывается в поле «Налоговый агент (подпись)». Подпись не должна закрываться печатью. Печать проставляется в отведенном месте («М.П.» в нижнем левом углу Справки). В поле «Налоговый агент (должность)» указывается должность лица, подписавшего Справку. В поле «Налоговый агент (Ф.И.О.)» указываются фамилия и инициалы указанного лица. Налоговый агент – физическое лицо подписывает Справку и указывает свою фамилию и инициалы имени и отчества.

Когда форму 2-НДФЛ заполнять не нужно

Обратите внимание: есть случаи, когда организация, выплатив доход, справку 2-НДФЛ представлять не должна. Вот основные случаи.

1. Выплаты индивидуальным предпринимателям.

Если организация выплачивает доход предпринимателю (например, закупает у него товар), удерживать с этих выплат налог на доходы физических лиц не нужно. Дело в том, что согласно пункту 2 статьи 227 Налогового кодекса РФ предприниматели исчисляют и платят НДФЛ самостоятельно. Следовательно, представлять на предпринимателей сведения по форме 2-НДФЛ нет необходимости. Такой подход подтверждает и арбитражная практика (см. Постановления ФАС Московского округа от 19 августа 2003 г. № КА-А40/5643-03 и ФАС Уральского округа от 19 ноября 2003 г. № Ф09-3883/03-АК).

А как бухгалтер узнает, что организация покупала товары именно у предпринимателя? В соответствии с пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса РФ для этого предъявляются документы, подтверждающие его государственную регистрацию и постановку на учет в налоговой инспекции. Подчеркнем, именно предъявляются. Таким образом, у организации нет необходимости снимать с этих документов ксерокопии или переписывать их номера (хотя на практике, чтобы избежать возможных претензий при проверке, это все же лучше сделать). Подтвердить, что доход выплачен именно предпринимателю, организация может и другими документами, например договором, счетом-фактурой, накладной или кассовым чеком.

Однако даже если организация не докажет, что продавец товаров является индивидуальным предпринимателем, обязанность по представлению формы 2-НДФЛ у нее все равно не возникнет. Ведь физические лица, продавшие свое имущество, сведения о доходах подают самостоятельно (подп. 2 п. 1 ст. 228 Налогового кодекса РФ).

2. Выплата выигрышей по результатам игр, основанных на риске.

Если человек выиграл в казино, лотерее, тотализаторе, на игровом автомате или в других играх, за участие в которых нужно платить (то есть в играх, основанных на риске), то рассчитать и заплатить налог на доходы физических лиц обязан он сам. Таковы требования подпункта 5 пункта 1 статьи 228 Налогового кодекса РФ.

Подробнее о том, как рассчитать налог с полученного выигрыша, см. раздел «НДФЛ с подарков, призов и выигрышей».

Таким образом, организации, занимающиеся игорным бизнесом, не должны представлять сведения о доходах по форме 2-НДФЛ.

Между тем и в этом случае налоговики считают, что владельцы игорных заведений и организаторы лотерей обязаны сообщать в налоговые органы сведения о выигрышах, выплаченных гражданам. Такие разъяснения приведены, в частности, в письме МНС России от 2 июля 2004 г. № 22-1-15/1134.

Однако сложившаяся арбитражная практика позицию налоговиков не поддерживает. Достаточно привести постановления ФАС Северо-Западного округа от 10 марта 2004 г. № А56-36529/03 и ФАС Центрального округа от 30 марта 2004 г. № А64-3383/03-7.

Логика у судей простая: раз фирма не признается налоговым агентом по отношению к физическим лицам, получившим выигрыши, следовательно, организация не обязана вести учет доходов таких граждан и представлять в налоговую инспекцию сведения об этих доходах. Таким образом, заполнять справки по форме 2-НДФЛ нужно только в том случае, если у фирмы есть обязанность удержать налог.

Форма 3-НДФЛ

Форму 3-НДФЛ «Налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц» по итогам отчетного года должны заполнить и представить в налоговую инспекцию определенные категории налогоплательщиков. Подробно о том, кто эти налогоплательщики, в каких случаях и как они должны заполнять декларацию, читайте в следующем разделе книги. Форма 3-НДФЛ утверждена приказом Минфина России от 23 декабря 2005 г. № 53н.

9.4.20. Ответственность за неправильное удержание или неуплату налога на доходы физических лиц

Отдельно рассмотрим:

- ответственность налоговых агентов (организаций и индивидуальных предпринимателей), обязанных удерживать налог при выплате доходов физическим лицам и перечислить его в бюджет;
- ответственность плательщиков налога на доходы физических лиц.

Ответственность налоговых агентов

Применительно к налогу на доходы физических лиц налоговые агенты могут допускать следующие правонарушения:

- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию или перечислению налога (ответственность за это нарушение предусмотрена статьей 123 Налогового кодекса РФ);
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ответственность за это нарушение предусмотрена статьей 126 Налогового кодекса РФ).

Если организация (индивидуальный предприниматель) как налоговый агент не удержит НДФЛ с выплат физическим лицам, ей грозит штраф в размере 20 процентов от суммы неудержанного налога (ст. 123 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: налоговая инспекция может оштрафовать организацию (индивидуального предпринимателя) по статье 123 Налогового кодекса РФ только в том случае, когда она имела возможность удержать налог из выплаты в пользу работника, но не сделала этого. Если такой возможности у налогового агента не было (например, при выдаче подарка), оштрафовать за неудержание налога нельзя.

Напомним, что если налоговый агент не может удержать налог, то он в течение месяца должен письменно сообщить об этом в налоговую инспекцию (п. 5 ст. 226 Налогового кодекса РФ). Для этого можно использовать справку по форме 2-НДФЛ, в которой указывается сумма дохода и сумма налога, переданная на взыскание в налоговый орган.

Если же налоговый агент не проинформирует налоговиков, инспекция вправе оштрафовать его по статье 126 Налогового кодекса РФ за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Штраф — 50 руб. за каждый непредставленный документ. Этот же штраф грозит и в том случае, если справки по форме 2-НДФЛ не сданы в инспекцию по итогам отчетного года.

Обратите внимание, это важно: если налоговый агент мог удержать налог, но не сделал этого, инспекция может только оштрафовать его. Взыскать с него неудержанную сумму и пени она не вправе.

Правда, чиновники убеждены в обратном. По их мнению, в соответствии со статьей 24 Налогового кодекса РФ они имеют право взыскивать недоимку и штрафные санкции во всех случаях неудержания НДФЛ и перечисления его в бюджет. В качестве аргумента законности своих действий они приводят статью 75 Налогового кодекса РФ. Налоговики полагают, что пени по налогам платят как сами налогоплательщики, так и налоговые агенты, которые рассчитались с бюджетом с опозданием.

Кроме того, чиновники ссылаются на пункт 5 статьи 108 Налогового кодекса РФ, согласно которому уплата штрафа не освобождает организацию от перечисления пеней и самого налога. Последним козырем налоговиков является отсутствие в пункте 2 статьи 45, а также в статьях 46 и 75 Налогового кодекса РФ запрета на взыскание налога и пеней за счет средств налогового агента.

Здесь можно привести следующие контраргументы.

Статья 24 Налогового кодекса РФ гласит, что налоговый агент обязан удержать налоги с налогоплательщика и перечислить их в бюджет. Поскольку организация нарушила закон (не удержала налог), она должна заплатить штраф. Но в соответствии с пунктом 1 статьи 46 Налогового кодекса РФ взыскать с налогового агента неуплаченный налог можно только тогда, когда он фактически удержан. До этого момента должником бюджета является не налоговый агент, а налогоплательщик (п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ).

Причем Налоговый кодекс запрещает уплату НДФЛ за счет средств налогового агента. Поэтому требование налоговиков заплатить неудержанный налог за счет средств организации или индивидуального предпринимателя незаконно. Это подтверждает и арбитражная практика (см., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2001 г. № А56-19855/01 и от 20 мая 2002 г. № А13-8039/01-08).

Если же говорить о пенях, то ответ на вопрос, когда они начисляются, нужно искать в статьях 75 и 108 Налогового кодекса РФ. Так, согласно статье 108, пени и штраф — совершенно разные платежи, которые начисляются каждый по своим правилам. Тот факт, что налогового агента оштрафовали, еще не повод для взыскания пеней.

В соответствии с пунктом 1 статьи 75 Налогового кодекса РФ пени начисляются, когда налоговый агент не перечислил в бюджет удержанный налог. Если же налог удержан не был, перечислять его налоговый агент не обязан. Следовательно, ни о каких пенях за просрочку платежа не может быть и речи. Здесь арбитражная практика также на стороне налоговых агентов. Такое решение принял, например, ФАС Уральского округа (постановления от 21 января 2002 г. № Ф09-6/02-АК и от 6 марта 2003 г. № Ф09-491/03-АК).

Таким образом, если налоговый агент не удержал с граждан налог на доходы физических лиц, он обязан заплатить только штраф.

Ответственность плательщиков НДФЛ

Если налогоплательщик по закону обязан сдать налоговую декларацию, но не сделал этого или сделал, но с нарушениями, у него могут быть серьезные неприятности. За это установлена как налоговая, так и уголовная ответственность. К налогоплательщику в зависимости от состава и тяжести правонарушения могут быть применены:

- статьи 119 «Непредставление налоговой декларации» и 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога» Налогового кодекса РФ;

- статья 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» Уголовного кодекса РФ.

Рассмотрим, как это происходит на практике.

Декларация не сдана в установленный срок

Штраф за это нарушение предусмотрен статьей 119 Налогового кодекса.

Если налогоплательщик задержит сдачу декларации не более чем на 180 дней, налоговая инспекция вправе оштрафовать его за каждый полный или неполный месяц просрочки на 5 процентов от суммы налога, подлежащего доплате по декларации. Штраф не может быть меньше 100 рублей и больше 30 процентов от суммы налога.



ПРИМЕР А.В. Иванов в 2007 году работал по найму у частного лица, не зарегистрированного в качестве предпринимателя. Декларацию Иванов подал в налоговую инспекцию только 25 июня 2008 года, а должен был сделать это до 2 мая 2008 года (перенос срока с 30 апреля, так 30 апреля 2008 года – воскресенье, а 1 мая – праздничный день). Таким образом, задержка составила 2 месяца: один полный (с 3 мая по 3 июня) и один неполный (с 4 по 25 июня).

По декларации Иванов должен заплатить в бюджет 10 000 руб. Поэтому штраф составит 1000 руб. (10 000 руб. $\times$ 5% $\times$ 2 мес.).

Если же налогоплательщик задержит сдачу декларации более чем на 180 дней, штраф составит 30 процентов от суммы налога по декларации плюс 10 процентов от суммы налога за каждый полный или неполный месяц просрочки, начиная со 181-го дня.

Если же налогоплательщик вообще не сдал декларацию, но был обязан сделать это по закону, налоговая инспекция, как только обнаружит это нарушение, также предъявит ему штраф по статье 119 Налогового кодекса. А кроме того, если это привело к недоплате налога в бюджет, последуют и другие наказания.

Ошибки в декларации или несдача декларации привели к недоплате налога в бюджет

Наказания за это предусмотрены статьями 122 Налогового кодекса и 198 Уголовного кодекса РФ. Степень наказания зависит от состава и тяжести правонарушения:

Причина и сумма недоплаты налога	Возможное наказание	Основание
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	20 процентов от неуплаченной суммы	п. 1 ст. 122 НК РФ
Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	Штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арест от четырех до шести месяцев, либо лишение свободы до одного года	п. 1 ст. 198 УК РФ
Недоплата совершена умышленно и в особо крупном размере (под особо крупным размером понимается недоимка за три года в сумме более 500 000 руб. (при условии, что доля недоимки превышает 20 процентов от подлежащей уплате суммы налога) либо недоимка более 1500 000 руб.)	Штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до трех лет, либо арест от четырех до шести месяцев, либо лишение свободы до трех лет	п. 2 ст. 198 УК РФ



ВНИМАНИЕ! Если по факту неуплаты налога человека привлекают к уголовной ответственности, налоговая ответственность к нему не применяется.

Если же ошибки в декларации не привели к недоплате налога в бюджет, оштрафовать налогоплательщика вообще не смогут, так как никакого наказания за это не предусмотрено.

9.5. Взносы в Фонд социального страхования РФ

Всех сотрудников, работающих в фирме по трудовым договорам, она обязана застраховать от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Нередко бухгалтеры начисляют взносы по «травме» на те же выплаты, что и ЕСН. Однако такой подход неверен, поскольку базы по ним совпадают не всегда.

Прежде всего, порядок расчета единого соцналога и взносов по травматизму регулируют разные нормативные акты: ЕСН – Налоговый кодекс РФ, а взносы – Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ и Правила начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 2 марта 2000 г. № 184.

Например, взносами по «травме» не облагаются следующие выплаты:

- надбавки за вахтовый метод работы;
- надбавки работникам, направленным для выполнения монтажных, наладочных и строительно-монтажных работ;
- надбавки за подвижной, разъездной характер работы; относящиеся к выплатам взамен суточных;
- суммы, выплачиваемые в пределах законодательно установленных норм в возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- суммы, выплачиваемые в качестве компенсации стоимости натурального довольствия, которое полагается работникам по закону (стоимость средств индивидуальной защиты, обезвреживающих средств, молока и лечебно-профилактического питания, котловое довольствие);
- стоимость форменной одежды и обмундирования, которые выдаются работникам в соответствии с законом бесплатно или с частичной его оплатой, а затем остаются в их личном пользовании;
- выходное пособие и компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемые при увольнении работников;
- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по уходу за больным ребенком;
- пособие по беременности и родам;
- компенсации, выплачиваемые работникам при переезде на работу в другую местность в пределах норм, установленных законом;
- компенсации, выплачиваемые в связи с направлением работника в командировку (суточные в пределах установленных норм, оплата проезда и жилья и т.д.);
- единовременную материальную помощь, оказываемую работнику в связи со смертью члена его семьи;
- единовременную материальную помощь работнику в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством на основании решений органов законодательной и (или) исполнительной власти либо по решению органов местного самоуправления;
- единовременную материальную помощь, оказываемую работникам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;
- единовременные выплаты работникам при увольнении в связи с выходом на государственную пенсию;
- вознаграждения по авторским договорам;
- вознаграждения по лицензионным договорам;
- стипендии, которые выплачивает работодатель работнику, обучающемуся в учебном заведении;
- суммы дивидендов.

Тем не менее, в обоих случаях (то есть при исчислении ЕСН и взносов по «травме») облагаемая база определяется одинаково. Для социального налога – это любые выплаты сотрудникам независимо от формы (п. 1 ст. 237 Налогового кодекса РФ). Для взносов в ФСС – это оплата труда (доход), начисленная по всем основаниям (п. 3 Правил).

Различия возникают, когда речь заходит о необлагаемых суммах. Для ЕСН такие выплаты определены в статье 238 Налогового кодекса РФ, а для взносов по травматизму – в Перечне, утвержденном постановлением Правительства РФ от 7 июля 1999 г. № 765.

Хотя два списка схожи между собой, полного совпадения у них нет. Поэтому, если какая-то выплата не облагается ЕСН, это еще не значит, что на нее автоматически не начисляются взносы по «травме». И наоборот.

Приведем случаи, при которых выплаты в пользу работников по-разному облагаются ЕН и взносами в ФСС России.

Из таблицы видно, что практически все эти ситуации связаны с выплатами за счет собственных средств фирмы. Согласно Налоговому кодексу, такие доходы не облагают ЕН (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ). А в перечне выплат, на которые не начисляют взносы по «травме», о доходах за счет прибыли не сказано. Поэтому взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний на такие выплаты нужно начислять.

Выплаты сотрудникам	Единый социальный налог	Взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний
1	2	3
Взносы на добровольное страхование в негосударственные пенсионные фонды	Облагаются, если сумма взносов на всех сотрудников не превышает 12% от ФОТ (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ)	Не облагаются, если сумма взносов за сотрудника не превышает 24-кратного МРОТ в год (п. 21 Перечня)
Оплата за обучение сотрудника, которое он проходит по инициативе фирме	Не облагается (подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Оплата дополнительных отпусков, которые прописаны в коллективном договоре и не предусмотрены законодательством	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 24 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Единоновременные вознаграждения, не прописанные в трудовых договорах или не связанные с производством (в связи с праздниками, юбилеями)	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 21 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Доплата до фактического среднего заработка по больничному листу, если заработок превышает 16 125 руб.	Не облагается (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ, письмо Минфина России от 7 мая 2004 г. № 04-02-05/3/36)	Облагается
Оплата занятий в спортивных секциях, фитнес-центрах и другие подобные расходы	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 29 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Оплата услуг связи личного характера	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 29 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Материальная помощь сотрудникам (на лечение, на погашение кредита)	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 23 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Компенсации, не установленные законодательством (оплата питания, жилья, проезда и т.д.)	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Сверхнормативные компенсации за использование личных автомобилей и суточные свыше 100 руб. в день	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 38 ст. 270 Налогового кодекса РФ)	Облагается
Возмещение фактических командировочных расходов, по которым сотрудник не предоставил документы	Не облагается (п. 3 ст. 236 и п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ)	Облагается

И все же есть несколько выплат из чистой прибыли, которые напрямую упомянуты в перечне сумм, не облагаемых взносами по травматизму. К ним относят:

- компенсации сотрудникам и их детям за путевки в российские санатории (п. 16 Перечня);
- стипендии учащимся сотрудникам (п. 17 Перечня);
- единовременные вознаграждения при выходе на пенсию (п. 9 Перечня).

Что касается вознаграждений по гражданско-правовым договорам, то в общем случае взносы по травматизму на них не начисляют. Но при желании в таком гражданско-правовом договоре можно предусмотреть особый пункт. В нем указать, что исполнитель работ по договору подлежит страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. В таком случае взносы по «травме» начислять не нужно.

Взносы по травматизму уплачивают по страховому тарифу. Он установлен в процентах к начисленной заработной плате (доходу) работников. Тариф зависит от класса профессионального риска, который в свою очередь определяется преобладающим видом деятельности (отраслью).

Устанавливаются страховые тарифы федеральным законом. Например, на 2007 год они утверждены Федеральным законом от 19 декабря 2006 г. № 235-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2007 год».

Все виды деятельности разделены на 32 группы профессионального риска. Наименее рискованными являются торговля, общественное питание, предоставление услуг связи и др. – ставка 0,2 процента. Наибольшему риску подвергаются работники добывающих отраслей – ставка тарифа 8,5 процентов.

Законодательство предоставляет льготы инвалидам и организациям, которые созданы преимущественно инвалидами или большинство работников в которых – инвалиды (ст. 2). Для них страховой тариф может быть снижен до 60 процентов от основной ставки.

Фонд социального страхования может сам устанавливать к страховому тарифу скидки и надбавки. Они зависят от состояния охраны труда на фирме и расходов по страховым случаям (профзаболеваниям, травмам и несчастным случаям на производстве). Скидки и надбавки не могут быть больше 40 процентов страхового тарифа.

Класс профессионального риска определяют в зависимости от основного вида деятельности организации и видов деятельности ее обособленных и самостоятельных структурных подразделений.

К самостоятельным подразделениям относят те подразделения, которые осуществляют виды деятельности, независимые от вида деятельности фирмы.

Подразделения (производства) признаются самостоятельными, если выполняются такие условия:

- ведется раздельный бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности по каждому подразделению;
- по каждому подразделению составляется бухгалтерская отчетность;
- организация представляет в территориальный орган Фонда социального страхования расчетную ведомость № 4-ФСС РФ в целом по организации с расшифровкой показателей по каждому подразделению.



ПРИМЕР На территории завода расположен магазин, который обслуживает работников завода. Магазин является самостоятельным структурным подразделением завода. При этом выполняются перечисленные выше условия. Данная отрасль промышленности относится к 16 классу профессионального риска, а розничная торговля – к 1 классу.

Соответственно, будут уплачиваться по разным ставкам страховые взносы с заработной платы работников завода и работников магазина.

Для коммерческой организации основным считается тот вид деятельности, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Фирма должна ежегодно подтверждать в территориальном отделении Фонда социального страхования основной вид деятельности. Если в составе организации имеются структурные или обособленные подразделения с самостоятельным видом деятельности, то необходимо подтвердить и их виды деятельности. Порядок подтверждения вида деятельности установлен постановлением ФСС России от 6 февраля 2002 г. № 12.

Таким образом, чтобы определить основной вид деятельности вашего предприятия на текущий год, следует по итогам прошлого года рассчитать, какую долю занимает объем реализации продукции (работ, услуг) по каждому виду деятельности в ее общей сумме. Вид деятельности с наибольшим объемом реализации будет основным.



ПРИМЕР ЗАО «Пилот» выпускает продукцию двух видов. Выпуск одного из них относится к 4 классу профессионального риска (страховой тариф – 0,5%), а другого – к 6 классу профессионального риска (страховой тариф – 0,7%).

Общий объем реализованной продукции составил 20 000 000 руб., в том числе:

- объем продукции первого вида – 4 000 000 руб.,
- объем продукции второго вида – 16 000 000 руб.

Доля объемов реализации по каждому виду продукции составляет:

1) продукции первого вида:

$$(4\,000\,000 \text{ руб.} : 20\,000\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 20\%$$

2) продукции второго вида:

$$(16\,000\,000 \text{ руб.} : 20\,000\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 80\%$$

Так как продукции второго вида реализовано больше, чем первого, то ЗАО «Пилот» следует отнести к 6 классу профессионального риска.

Фирма может получить одинаковую сумму выручки от разных видов деятельности. В этом случае основной считается деятельность, имеющая наиболее высокий класс профессионального риска.



ПРИМЕР Условия аналогичны предыдущему примеру. При этом объемы реализации составили:

- 1) продукции первого вида – 10 000 000 руб.;
- 2) продукции второго вида – 10 000 000 руб.

ЗАО «Пилот» относится к 6 (наиболее) высокому классу профессионального риска.

Основной вид деятельности организация указывает в заявлении о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения и в заявлении о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения обособленного подразделения.

Это заявление представляют в территориальные отделения ФСС при постановке организации на учет.

Формы заявлений приведены в приложениях 1 и 2 к Порядку регистрации страхователей в исполнительных органах ФСС РФ, утвержденному постановлением ФСС РФ от 23 марта 2004 г. № 27.

Организация обязана ежегодно не позднее 1 апреля представлять в Фонд социального страхования России по месту своей регистрации заявление, справку-подтверждение основного вида деятельности и копию записки к бухгалтерскому балансу за предыдущий год.

Формы заявления и справки приведены в приложениях 1 и 2 к Порядку подтверждения основного вида деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (утв. постановлением ФСС России от 6 февраля 2002 г. № 12).

После получения этих документов отделение Фонда социального страхования направляет уведомление, в котором указывается страховой тариф, установленный для фирмы.

Основной вид деятельности вновь созданных организаций, которые не вели деятельности в предыдущем году, не требует подтверждения в первый год их деятельности.

Сумма взноса, подлежащая уплате в ФСС России, определяется так:

$$\text{Выплаты, начисленные в пользу работников,} \times \text{Тариф страховых взносов} = \text{Сумма взноса, подлежащая} \\ \text{облагаемые взносом,} \qquad \qquad \qquad \text{уплате в ФСС России.}$$



ПРИМЕР Месячная зарплата работников ЗАО «Путник» составляет 900 000 рублей. «Путник» относится к 16 классу профессионального риска. Для этого класса тариф установлен в размере 1,9% от заработной платы.

Ежемесячно бухгалтер ЗАО «Путник» должен перечислять взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в сумме:

$$900\,000 \times 1,9\% = 17\,100 \text{ руб.}$$

Сумма взноса, причитающаяся к уплате, может быть уменьшена:

- на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием;
- на сумму единовременных и ежемесячных страховых выплат, если в период исполнения застрахованным работником трудовых обязанностей наступил страховой случай (например, работник получил увечье), и т.д.

Суммы начисленного взноса учитываются на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Для этого к счету 69 вам необходимо открыть субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию».

Так как в Фонд социального страхования зачисляют как взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, так и единый социальный налог, субсчет 69-1 разбейте на два субсчета второго порядка:

- 69-1-1 «Расчеты с ФСС по единому социальному налогу;
- 69-1-2 «Расчеты с ФСС по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний».

Взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний начисляют по дебету тех же счетов бухгалтерского учета, на которых отражается начисление зарплаты работникам.

При начислении взносов сделайте запись:

ДЕБЕТ 08 (20, 23, 25, 26, 28, 29,...) КРЕДИТ 69-1-2

– начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

При перечислении взносов сделайте запись:

ДЕБЕТ 69-1-2 КРЕДИТ 51

– перечислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в Фонд социального страхования.



ПРИМЕР Для завода (22 класс профессионального риска) установлен тариф страховых взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 3,4%.

Работникам завода была начислена зарплата в размере 500 000 рублей, в том числе:

- работникам основного производства – 200 000 рублей;
- работникам вспомогательного производства – 300 000 рублей.

Бухгалтер завода должен сделать проводки:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70

– 200 000 руб. – начислена зарплата работникам, занятым в основном производстве;

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 69-1-2

– 6 800 руб. ($200\,000 \times 3,4\%$) – начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников, занятых в основном производстве;

ДЕБЕТ 23 КРЕДИТ 70

– 300 000 руб. – начислена заработная плата работников, занятых в цехах вспомогательного производства;

ДЕБЕТ 23 КРЕДИТ 69-1-2

– 10 200 руб. (300 000 руб. × 3,4%) – начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний с заработной платы работников, занятых в цехах вспомогательного производства;

ДЕБЕТ 69-1-2 КРЕДИТ 51

– 17 000 руб. (6 800 + 10 200) – перечислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в Фонд социального страхования.

Взносы по «травме» перечисляют ежемесячно в срок, который установлен для получения зарплаты за истекший месяц. По гражданско-правовым договорам срок платежа отделение ФСС устанавливает индивидуально.

9.6. Пенсионные взносы

Начисление пенсионных взносов регулируется Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Согласно этому закону, пенсионные взносы начисляются на те же выплаты, что и единый социальный налог (п. 2 ст. 10 Федерального закона № 167-ФЗ). Однако отсюда некоторые бухгалтеры делают неверные выводы. Они переносят правила Налогового кодекса РФ от ЕСН на пенсионные взносы, не начисляя их на зарплату инвалидов. А ведь этим работникам льгота предоставлена только по единому социальному налогу. По пенсионным же взносам таких привилегий ни у кого нет. Поэтому на доходы инвалидов надо начислять пенсионные взносы.

Порядок уплаты и тариф пенсионных взносов зависят прежде всего от категории страхователя. Страхователи – это те, кто застраховал работников в Пенсионном фонде РФ.

Их делят на две категории:

- те, кто платит за работу другим людям (фирмы, предприниматели-работодатели, физические лица);
- те, кто получает доход не со стороны, а от собственной деятельности (предприниматели, адвокаты, специалисты, занимающиеся частной практикой).

Как видим, предприниматели относятся сразу к обеим категориям. Они сами получают доход и нанимают себе работников.

Вот почему предпринимателям надо зарегистрироваться в Пенсионном фонде дважды. А рассчитывать и платить взносы они должны по каждому основанию – за себя и за своих работников.

Размер страховых тарифов определяют в зависимости от возраста работников. В настоящее время они поделены на две группы (до 1966 года рождения включительно) и младшую (1967 года рождения и моложе).

Страховые тарифы для старшей возрастной группы указаны в статье 22 Закона № 167-ФЗ. Здесь же даны тарифы для младшего возраста, которые будут действовать с 1 января 2008 года. А в период с 2005 по 2007 годы для работников младшей группы действовали «переходные» тарифы. Они приведены в статье 33 Закона.

Для учета пенсионных взносов откройте к субсчету 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» субсчета второго порядка:

- 69-2-1 «Расчеты по страховой части трудовой пенсии»
- 69-2-2 «Расчеты по накопительной части трудовой пенсии».

В учете начисление взносов отражают так:

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по ЕСН» КРЕДИТ 69-2-1

– пенсионные взносы на страховую часть трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по ЕСН» КРЕДИТ 69-2-2

— пенсионные взносы на накопительную часть трудовой пенсии зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Перечисление страховых взносов в Пенсионный фонд отражается проводками:

ДЕБЕТ 69-2-1 КРЕДИТ 51

— перечислены страховые взносы на страховую часть трудовой пенсии;

ДЕБЕТ 69-2-2 КРЕДИТ 51

— перечислены страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии.

ГЛАВА 10.

Формирование бухгалтерской отчетности

10.1. Требования к бухгалтерской отчетности

10.1.1. Основные требования к бухгалтерской отчетности

Все организации должны сдавать бухгалтерскую отчетность. Это положение установлено Федеральным Законом РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности, а также основные требования к отчетности определены как в этом Законе, так и в Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утверждено Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

На основании этих правил и требований было разработано Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 04/99). Оно было утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 34н, а введено в действие начиная с отчетности 2000 года, то есть с отчета за 1 квартал 2000 года.

Бухгалтерская отчетность — это единая система показателей, которая характеризуют имущественное и финансовое положение организации, а также отражают результаты ее хозяйственной деятельности организации.

Составляется бухгалтерская отчетность по установленным формам на основе данных бухгалтерского учета.

На основании ПБУ 04/99 организации могут разработать свои формы бухгалтерской отчетности или же могут воспользоваться уже утвержденными типовыми формами.

10.1.2. Правила формирования бухгалтерской отчетности

Основное правило для бухгалтерской отчетности такое. Бухгалтерская отчетность должна быть достоверной и полной.

В пункте 6 ПБУ 04/99 говорится, что бухгалтерская отчетность является достоверной и полной, если она сформирована исходя из правил, которые установлены нормативными актами по бухгалтерскому учету. При этом бухгалтерская отчетность формирует у пользователя правильное представление о финансовом положении организации, о финансовых результатах ее деятельности и об изменениях в ее финансовом положении.

Если бухгалтер составляет отчетность по правилам, установленным ПБУ 04/99, но оказывается, что для полноты и достоверности бухгалтерской отчетности данных и показателей, предусмотренных этим ПБУ, недостаточно.

Как в этом случае поступить: нарушить положения ПБУ или пренебречь достоверностью и полнотой отчетности?

Минфин РФ считает, что в любом случае на первом месте должны находиться достоверность и полнота отчетности. Преследуя эту цель, пункт 6 ПБУ 04/99 разрешает включать в отчетность необходимые дополнительные показатели и пояснения, а также в исключительных случаях (например, при национализации имущества) отступать от правил, установленных этим ПБУ.

Чтобы бухгалтерская отчетность была полной, не забудьте включить в нее показатели деятельности филиалов, представительств и других структурных подразделений, в том числе и выделенных на отдельный баланс (п. 8 ПБУ 04/99).

А для того, чтобы годовая отчетность была достоверной, не забудьте провести инвентаризацию активов и обязательств перед ее составлением. Ведь каждая статья бухгалтерской отчетности должна подтверждаться результатами проведенной инвентаризации (п. 38 ПБУ 04/99).

В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств.

Вторым важным качеством бухгалтерской отчетности является ее нейтральность, то есть незаинтересованность.

Это значит, что при составлении отчетности бухгалтер не должен преследовать цель удовлетворить интересы какой-либо группы пользователей.

Безусловно, если информация отбирается и систематизируется таким образом, чтобы она могла повлиять на решения и оценки пользователей информации, то такая информация не может считаться нейтральной. А бухгалтерская отчетность, содержащая такую информацию, не соответствует требованиям ПБУ 04/99.

Третьим необходимым условием правильного формирования бухгалтерской отчетности является ее преемственность.

Это значит, что на протяжении ряда лет бухгалтерская отчетность должна составляться по одной и той же форме и содержать одни и те же показатели.

В настоящее время предприятия имеют право составлять и представлять бухгалтерскую отчетность на бланках форм, разработанных ими самостоятельно, с учетом при этом требований ПБУ 04/99. Однако, чтобы сделать бухгалтерскую отчетность более понятной и сопоставимой, нужно сохранять структуру отчетных форм и минимально необходимый состав показателей отчетности. В этом случае по бухгалтерской отчетности можно проследить, как работает и развивается организация.

Изменять содержание и форму бухгалтерской отчетности ПБУ 04/99 разрешает только в исключительных случаях. Причинами такого изменения могут быть смена вида деятельности, открытие или закрытие филиалов, вложение капитала в дочерние или зависимые общества и др. При этом в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках организация должна указать причину изменения отчетности, а также обосновать необходимость такого изменения.

Не последнее значение имеет такое качество бухгалтерской отчетности, как сопоставимость.

Это значит, что к каждому показателю в отчетности приводится аналогичный показатель за прошлый год. ПБУ 04/99 требует, чтобы в бухгалтерской отчетности показатели приводились за два года — отчетный и предшествующий отчетному году.

Организация может включать в отчетность данные и за три, и за четыре года.

Данные за прошлый отчетный период и за нынешний должны быть сопоставимы. То есть показатели должны рассчитываться по одним и тем же правилам.

А что делать, если данные несопоставимы? Какие показатели надо корректировать: за прошлый или за отчетный год?

ПБУ 04/99 на этот вопрос отвечает однозначно. Корректируйте показатели за прошлый год. А в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках укажите, что данные за прошлый год изменены и почему.

10.1.3. Требования к составлению бухгалтерской отчетности

1. Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке.

2. Каждая отчетная форма должна содержать наименование, отчетную дату и сведения об организации.

Помимо этого, в бухгалтерском балансе указывается отчетная дата, а в отчете о прибылях и убытках, в отчете о движении капитала, в отчете о движении денежных средств — отчетный период.

Кроме того, в каждом отчете необходимо указать название организации, ее ИНН, организационно правовую форму (ООО, ОАО, АО и т. д.) и форму собственности, основной вид деятельности, формат представления числовых показателей (тыс. или млн руб.). Местонахождение организации указывается в заголовочной части бухгалтер-

ского баланса. Там же организация проставляет дату утверждения годовой бухгалтерской отчетности и дату отправки отчетности по назначению.

3. Показатели отчетности должны быть выражены в валюте РФ, то есть в рублях.

4. Если какой-либо показатель отсутствует, то в соответствующей строчке типовой формы отчетности ставится прочерк. А в отчетных формах, которые организация разрабатывает самостоятельно, строки с отсутствующими показателями не приводятся вовсе.

5. Оценивать статьи бухгалтерской отчетности нужно по правилам, которые установлены соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Например, порядок определения первоначальной стоимости, начисления амортизации, переоценки основных средств вы найдете в ПБУ 06/01. Правила оценки нематериальных активов содержатся в ПБУ 14/2000, а правила оценки материально-производственных запасов — в ПБУ 05/01. Положения по бухгалтерскому учету предлагают, как правило, несколько вариантов оценки имущества. В своей деятельности организация использует только один из них.

Выбирая тот или иной способ оценки имущества, не забудьте его зафиксировать в учетной политике вашей организации. Как составить учетную политику, вы узнаете, прочитав ПБУ 01/98.

А при составлении бухгалтерской отчетности оценивайте статьи отчетности в соответствии с учетной политикой, установленной вашей организацией.

6. Существенные показатели отражаются в бухгалтерской отчетности обособленно.

7. Зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков производить нельзя.

В первую очередь это относится к расчетам с дебиторами и кредиторами. Данные о расчетах с другими организациями и с физическими лицами надо расписывать подробно: по тем счетам, где имеется дебетовое сальдо, — в активе, а по счетам с кредитовым сальдо — в пассиве.



ПРИМЕР Иванов А. А. является учредителем и генеральным директором ООО «Скалли». Его задолженность по взносу в уставный капитал (дебиторская задолженность) составляет 5000 руб. В 2007 году Иванов А. А. предоставил денежный заем ООО «Скалли» в размере 10 000 руб. (кредиторская задолженность).

В этом же году ему под отчет было выдано 8 000 руб. (дебиторская задолженность). А также начислена заработная плата в размере 3 000 руб. (кредиторская задолженность).

Таким образом, сумма дебиторской задолженности Иванова А. А. перед ООО «Скалли» составила 13 000 руб. (5000 + 8000), а сумма кредиторской задолженности — 13 000 руб. (10 000 + 3000).

Бухгалтер решил, что дебиторская задолженность равна кредиторской. Поэтому в бухгалтерском балансе по соответствующим статьям он поставил прочерки. Равенство между активом и пассивом при этом нарушено не было. Однако величина валюты баланса стала меньше на 13 000 руб. При этом бухгалтер нарушил пункт 34 ПБУ 04/99.

Однако в некоторых случаях зачет между активами и пассивами не только не запрещается, но и предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Это в первую очередь относится к финансовым вложениям.

Принцип осмотрительности требует раскрытия в годовом бухгалтерском балансе информации о финансовых вложениях по рыночной стоимости в том случае, если она окажется ниже их учетной стоимости.

Корректировка оценки финансовых вложений в ценные бумаги производится с помощью резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, которые формируется на счете 59.

Однако информация об остатках резервов под обесценение вложений в ценные бумаги не отражается в пассиве бухгалтерского баланса. Сальдо счета 59 лишь корректирует (уменьшает) сумму статьи «Финансовые вложения» в активе баланса, обеспечивая тем самым оценку долевых и долговых ценных бумаг по рыночным ценам.

8. Числовые показатели включаются в бухгалтерский баланс в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин.

Например, стоимость основных средств (кроме земельных участков и объектов природопользования), нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности отражаются за минусом суммы начисленного износа.

9. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Если же в штате организации бухгалтеров нет, а бухгалтерский учет ведет специализированная организация, то в отчетности должна стоять подпись руководителя этой специализированной организации. Возможно, что бухгалтерский учет на предприятии ведет бухгалтер-специалист или аудитор. В этом случае он-то и должен подписывать бухгалтерскую отчетность.

На наш взгляд, стоит здесь же упомянуть и о тех требованиях, которые предъявляет к бухгалтерской отчетности приказ Минфина РФ № 67н.

10. В отчетных формах не должно быть никаких подчисток и помарок.

11. Отрицательные показатели отражаются в бухгалтерской отчетности в круглых скобках.

В некоторых строках типовых форм бухгалтерской отчетности уже проставлены круглые скобки. Однако, при заполнении строк «Прибыль/убыток» показатель может быть как положительным, так и отрицательным. Сумму убытка необходимо указывать в круглых скобках.

12. Коды строк для некоторых статей формы утверждены совместным приказом Минфина РФ и Госкомстата РФ от 14.11.03 № 475/102н. Остальные строки бухгалтер организации кодирует самостоятельно.

10.1.4. Определение уровня существенности показателей

Существенные показатели отдельных активов, обязательств, доходов, расходов или хозяйственных операций отражаются в бухгалтерской отчетности обособленно.



ПРИМЕР ООО «Автолайн» имеет на балансе свыше 200 автомобилей. При этом в бухгалтерском балансе для отражения стоимости основных средств приведены только две статьи:

- земельные участки и объекты природопользования;
- здания, машины и оборудование.

Автомобили не относятся ни к объектам природопользования, ни к зданиям, ни к машинам, ни к оборудованию. В том же время стоимость автомобилей является существенным показателем для ООО «Автолайн».

Поэтому организация включила в баланс дополнительную строку – «Транспортные средства». Таким образом, существенный показатель основных средств был отражен обособленно.

Если показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций не существенны, то они могут отражаться в отчетности общей суммой.

Как же определить, какой показатель является «существенным», а какой – нет?

По мнению специалистов Минфина РФ, каждая организация должна решать этот вопрос самостоятельно (письмо Минфина РФ от 2 ноября 2004 года № 07-05-14/286). При этом уровень существенности зависит от оценки показателя, его характера и конкретных обстоятельств возникновения.

Иными словами, существенность при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов (письмо Минфина РФ от 7 февраля 2005 года № 07-03-01/93).

Если показатель имеет значение при оценке финансового положения организации или при оценке финансовых результатов ее деятельности, значит, это существенный показатель.

Если же показатель не имеет особого значения и не может повлиять на оценку отчетности заинтересованными пользователями, значит, показатель несущественен.

Что касается оценки показателя, то существенной признается информация о сумме, отношение которой к итогу соответствующих данных составляет не менее 5% (приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 года №67н).

Однако в целях формирования достоверной отчетности организация может установить свой показатель существенности (например, 7% или 10%).



ПРИМЕР Внеоборотные активы ООО «Клякса» составляют 1 000 000 руб. А расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы, отраженные по дебету счета 08, составляют 90 000 руб.

Доля расходов на НИОКР составляет 9% $((90\,000 \text{ руб.} : 1\,000\,000 \text{ руб.}) \times 100\%)$. Следовательно, этот показатель является существенным.

Поэтому в балансе бухгалтер в разделе «Внеоборотные активы» выделить отдельную строку «Расходы на НИОКР». По этой строке нужно указать сумму 90 000 руб.

10.1.5. Отчетный период

Годовая отчетность включает в себя данные бухгалтерского учета за календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Последней отчетной датой в случае составления годовой бухгалтерской отчетности будет 31 декабря.

Для формирования годовой отчетности бухгалтеру дается 3 месяца. Последним днем представления отчетности за год является 31 марта года, следующего за отчетным. До этого срока годовую отчетность нужно представить каждому учредителю, а также в налоговые органы и в статуправление.

Кроме того, опубликовать годовую отчетность организация может не позднее 1 июня следующего года.

Для организаций, которые созданы в 2007 году, имеет значение дата их государственной регистрации (ст. 14 Федерального закона «О бухгалтерском учете»):

1. Если организация была создана в период с 1 января по 30 сентября 2007 года, то первым отчетным годом для нее будет период с даты государственной регистрации по 31 декабря 2007 года;

2. Если организация была создана в период с 1 октября по 31 декабря 2007 года, то первым отчетным годом для нее будет период с даты государственной регистрации по 31 декабря 2008 года. В этом случае показатели за 4 квартал 2007 года должны быть включены в состав показателей бухгалтерской отчетности за следующий год. Таким образом, составлять годовую бухгалтерскую за 2007 года этой организации не нужно.

Однако на практике дело обстоит несколько иначе.

Организации должны представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы. Если организация была зарегистрирована после 1 октября и до конца года вела хозяйственную деятельность, то налоговики требуют представления бухгалтерской отчетности организации за 4 квартал этого года.

Кроме того, если же вы включите показатели 4 квартала в отчетность за следующий год, как это установлено ПБУ 04/99, у вас возникнут разногласия с налоговыми органами.

Дело в том, что организация должна отчитываться перед налоговой инспекцией по налогам. Основой для расчета сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, является бухгалтерский учет (за исключением налога на прибыль). Отчетными периодами по налогам является месяц (НДС) или квартал (НДС, ЕСН, взносы на обязательное пенсионное страхование, налог на имущество).

При камеральной проверке налоговых деклараций по этим налогам налоговый инспектор опирается на бухгалтерскую отчетность, которую представила организация.

10.1.6. Состав бухгалтерской отчетности

В состав годовой отчетности коммерческой организации включается:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- пояснительная записка;
- аудиторское заключение.

Некоммерческим организациям рекомендовано включать в состав годовой отчетности отчет о целевом использовании бюджетных средств (форма № 6). А вот Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (формы № 3, 4, 5) им представлять не обязательно. Правда, при условии, что отсутствуют соответствующие данные.

Некоторым организациям разрешено в составе годовой отчетности представлять только Бухгалтерский баланс (форма № 1) и Отчет о прибылях и убытках (форма № 2). К таким организациям относятся:

- общественные объединения, которые не осуществляют предпринимательской деятельности и не имеют оборотов по продаже товаров, работ, услуг (кроме выбывшего имущества);
- субъекты малого предпринимательства, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку.

Если же малое предприятие обязано проводить ежегодную аудиторскую проверку достоверности бухгалтерского учета в соответствии с законодательством РФ, то не заполнять указанные формы можно только при отсутствии соответствующих данных.

Промежуточная отчетность состоит только из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Причем это касается всех организаций без исключения.

10.1.7. Формы бухгалтерской отчетности

Существует дифференцированный подход к объему информации, который представляется в составе бухгалтерской отчетности разными типами коммерческих организаций (письмо Минфина РФ от 18 февраля 2004 года № 16-00-10/3).

Большинство организаций, которые не являются крупными, могут составлять бухгалтерскую отчетность по типовым формам, которые в Приложении к приказу Минфина РФ от 22.07.03 № 67н.

Принять решение о представлении бухгалтерской отчетности по типовым формам организация может только в том случае, если показатели, приведенные в типовых формах, позволяют представить всю необходимую информацию о деятельности организации. При этом в учетной политике организации необходимо указать, что в качестве форм бухгалтерской отчетности предприятие использует типовые формы, утвержденные приказом Минфина № 67н.

Субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации могут не включать в состав годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4 и 5, если данные для заполнения этих форм отсутствуют (п. 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

Более того, если какие-либо показатели отсутствуют, то организации могут исключать из типовых форм отдельные строки.

Каждая организация может на основе этих образцов разработать и утвердить как часть учетной политики свои собственные формы отчетности, которые учитывают особенности деятельности данной организации.

Например, крупные коммерческие организации, которые ведут несколько видов предпринимательской деятельности, должны увеличить объем информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, и включить больше показателей, чем организация, средняя по величине. Для этого они могут добавить в бухгалтерскую отчетность другие формы, разработанные самостоятельно.

Таким образом, будут выполнены общие требования к бухгалтерской отчетности, которые установлены законодательством: достоверности, полноты, существенности, нейтральности, последовательности, сопоставимости и др.

У ряда организаций бухгалтерская отчетность имеет свои особенности. Например, если организация находится в стадии реорганизации или же имеет дочерние или зависимые общества.

Кроме того, особенности бухгалтерской отчетности могут быть зависеть от вида деятельности, который ведет предприятие. Это относится к страховым организациям, негосударственным пенсионным фондам, а также профессиональным участникам рынка ценных бумаг. Для них Минфин РФ утвердил особые формы бухгалтерской отчетности:

- страховые организации – приказом Минфина РФ от 8 декабря 2003 года № 113н «О формах бухгалтерской отчетности страховых организаций и отчетности, представляемой в порядке надзора»;
- негосударственные пенсионные фонды – приказом Минфина РФ от 21 февраля 2001 года № 15н «О формах бухгалтерской отчетности негосударственных пенсионных фондов»;
- профессиональными участниками рынка ценных бумаг – совместным постановлением ФКЦБ и Минфина РФ от 11 декабря 2001 г. № 33/№ 109н «Об утверждении положения об отчетности профессиональных участников

рынка ценных бумаг», а также распоряжение ФКЦБ от 14 августа 2002 года № 991/р «Об утверждении Методических рекомендаций по заполнению форм отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг».

При составлении бухгалтерской отчетности указанные организации обязаны руководствоваться положениями ПБУ 04/99.

Кредитные и бюджетные организации составляют бухгалтерскую отчетность в особом порядке. Положения ПБУ 04/99 на них не распространяются.

Для бюджетных организаций Минфин РФ утвердил Инструкцию о годовой, квартальной и месячной бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ от 21 января 2005 года № 5н).

Порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности в кредитных учреждениях определяет Центральный Банк РФ.

10.2. Составление отчетности

10.2.1. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс формируется на последнюю отчетную дату.

В составе годовой отчетности – по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Бухгалтерский баланс состоит из двух частей – актива и пассива.

При составлении баланса указывается:

- в активе – стоимость имущества и величина дебиторской задолженности организации;
- в пассиве – размер собственного капитала предприятия, сумма заемных средств и кредиторской задолженности организации.

При этом величина актива баланса (строка 300) должна быть равна величине пассива (строка 700).

Все активы и обязательства в бухгалтерском балансе подразделяются на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения или погашения.

Актив баланса делится на два раздела:

- внеоборотные активы;
- оборотные активы.

Активы и обязательства располагаются по принципу возрастающей ликвидности. Сначала в активе баланса указываются неликвидные средства (внеоборотные активы). Затем – активы средней ликвидности (запасы, расходы будущих периодов, незавершенное производство, обязательства покупателей), а в конце – ликвидные средства, находящиеся в немедленной готовности к реализации (денежные средства).

Показатель по строке 300 баланса должен быть равен сумме показателей по строкам 190 и 290.

Пассив баланса делится на три раздела:

- собственный капитал организации – нераспределенная прибыль/непокрытый убыток, уставный, добавочный и резервный капитал;
- долгосрочные обязательства (заемные средства и прочие обязательства, срок погашения которых превышает 12 месяцев);
- краткосрочные обязательства.

Показатель по строке 700 должен быть равен сумме показателей по строке 490, 590 и 690.

Общие правила составления баланса

Типовая форма бухгалтерского баланса утверждена приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 года № 67н. Большинству организаций не нужно ломать голову над составлением своей собственной формы баланса. Достаточно правильно заполнить уже имеющуюся типовую форму.

Организация может разработать свои формы бухгалтерской отчетности на основе типовых форм, которые приведены в Приложении к приказу Минфина РФ № 67н.

При этом в бухгалтерском балансе необходимо сохранить:

- коды итоговых строк (300 и 700);

- коды строк итогов по разделам (190, 290, 490, 590, 690);
- коды по группам статей бухгалтерского баланса (110, 120, 130 и т. д.).

Это значит, что коды, указанные в типовой форме бухгалтерского баланса (форма № 1) менять не стоит. Об этом сказано в пункте 8 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 года № 67н.

В форме баланса, которую разработает организация, необходимо указать коды строк в соответствии с приказом Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14 ноября 2004 № 475/102н.

Итак, в заголовочной части баланса необходимо указать следующее данные:

1. Дата, по состоянию на которую составлен баланс.
2. Дата утверждения баланса общим собранием участников или акционеров (необходимо только для годового бухгалтерского баланса).
3. Наименование организации в соответствии с учредительными документами.
4. ИНН организации.
5. Вид деятельности по ОКВЭД.
6. Организационно-правовую форму по ОКОПФ ОК 028-99.
7. Форму собственности организации по ОКФС ОК 217-99.
8. Единицу измерения – тыс. или млн. руб. (код по ОКЕИ – 384 или 385).
9. Полный почтовый адрес организации.
10. Дата отправки или передачи непосредственному адресату.

В бухгалтерском балансе приводятся данные:

- в графе 3 – по состоянию на 1 января 2007 года;
- в графе 4 – по состоянию на 31 декабря 2007 года.

Данные на начало отчетного периода (графа 3) должны соответствовать данным на конец отчетного периода (графа 4) бухгалтерского баланса за предыдущий год. Иными словами, показатели в графу 3 бухгалтерского баланса по состоянию на 1 января 2008 года переносятся из графы 4 бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2007 года.

При этом следует помнить, что показатель по строке «Основные средства» (строка 120 типовой формы), по строке «Добавочный капитал» (строка 420) и по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет и отчетного года» (строка 470) на начало 2008 года может отличаться от показателя по этой статье на конец 2007 года.

Причина такого отличия – переоценка, которую организация проводила по состоянию на 1 января 2008 года (п. 47 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств). Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности за 2007 год, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало 2008 года.

Суммы дооценки или уценки основных средств, которые были осуществлены в результате переоценки, необходимо указать в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности за 2007 год.

Расчеты организации с другими юридическими и физическими лицами приводятся в бухгалтерском балансе в развернутом виде. Дебетовые остатки по счетам и субсчетам счетов учета расчетов отражаются в пассиве баланса, кредитовые остатки – в пассиве баланса.

Актив бухгалтерского баланса Раздел 1. Внеоборотные активы

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		

1	2	3	4
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		

Строка 110 «Нематериальные активы»

По строке 110 бухгалтерского баланса приводится:

- остаточная стоимость нематериальных активов, принадлежащих организации;
- стоимость научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, которые оформлены в соответствии с действующим законодательством.

Бухгалтерский учет указанных активов ведется на счете 04 «Нематериальные активы».

В состав нематериальных активов включаются (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)):

- исключительные права на объекты интеллектуальной собственности;
- организационные расходы;
- деловая репутация.

Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, которые используются в производственной или управленческой деятельности организации более одного года, могут включать права на:

- изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- программа для ЭВМ, базы данных;
- товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара;
- селекционные достижения;
- на топологию интегральных микросхем.

Организационные расходы – это затраты организации, которые связаны с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставной (складочный) капитал.

Те организации, которые приобретали предприятие как имущественный комплекс, в балансе деловую репутацию. Она представляет собой разницу между покупной ценой предприятия и его балансовой стоимостью.

Бухгалтеру необходимо помнить, что в состав НМА не включаются:

- стоимость жилых квартир, которые организация приобрела после 1 января 2001 года;
- расходы организации на получение лицензии на право осуществления какого-либо вида деятельности;
- расходы организации на приобретение отдельных экземпляров компьютерных программ и баз данных, а также программного обеспечения.

Пункт 21 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000) предусматривает два способа отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений:

- накопление амортизации на отдельном счете; для этого используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- уменьшение первоначальной стоимости объекта на сумму начисленной амортизации; в этом случае амортизация начисляется на отдельном субсчете счета 04 «Нематериальные активы».

Амортизацию по организационным расходам и деловой репутации можно отражать в бухгалтерском учете только вторым способом.

Для заполнения строки 110 необходимо дебетовый остаток по счету 04 «Нематериальные активы» уменьшить на кредитовый остаток по счету 05 «Амортизация нематериальных активов».

Строка 120 «Основные средства»

Заполняя строку 120 бухгалтерского баланса, необходимо руководствоваться:

- положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 года № 26н;

– методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 года № 91н.

Согласно п. 4 ПБУ 6/01, активы учитываются в составе основных средств, при выполнении следующих условий:

– используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд, либо предназначены для сдачи за плату во временное пользование или владение;

– служат дольше 12 месяцев;

– в дальнейшем будут приносить доход организации;

– не будут в обозримом будущем проданы.

Все эти условия должны выполняться одновременно.

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины, а также оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструменты, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и т. д.

Также к основным средствам относится имущество, которое передается во временное пользование. Другими словами доходные вложения в материальные ценности признаны основными средствами. Хотя учитывать их по-прежнему нужно на счете 03 (п. 5 ПБУ 6/01).

Расшифровка данных о первоначальной стоимости основных средств по видам и о суммах амортизации, начисленной по ним, приводится в разделе «Основные средства» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Кроме того, в состав основных средств земельные участки и объекты природопользования, основные средства, направленные на коренное улучшение земель, а также капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. Но только при условии, что эти капитальные вложения являются собственностью арендатора в соответствии с условиями договора аренды. На сумму произведенных арендатором затрат открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект по форме № ОС-6, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 года № 7.

В иных случаях условиями договора аренды может быть предусмотрено положение, согласно которому арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю.

Капитальные вложения в арендованное имущество можно включать в состав амортизируемого имущества. Но только при условии, что на проведение подобных работ арендатор получил согласие от собственника имущества (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ).

Если арендодатель возместил арендатору расходы на капитальные вложения, то они должны учитываться в составе амортизируемого имущества арендодателя. Начислять амортизацию можно только после того, как будут выполнены два условия:

– расходы на капитальные вложения возмещены арендатору;

– капитальные вложения введены в эксплуатацию.

Если арендодатель не возместил арендатору расходы на капитальные вложения, то они включаются в состав амортизируемого имущества арендатора и амортизируются в течение срока действия договора аренды.

Это связано с тем, что капитальные вложения в неотделимые улучшения, которые произвел арендатор, являются собственностью арендатора только до окончания срока действия договора аренды. После окончания договора аренды они передаются в собственность арендодателю.

Начислять амортизацию необходимо с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором капитальные вложения были введены в эксплуатацию.

Сумма ежемесячной амортизации рассчитывается исходя из срока полезного использования арендованного основного средства, который определяется в соответствии с Классификацией основных средств (утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 года № 1).

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объектов основных средств (п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств) также можно отнести к основным средствам.

Указанные затраты учитываются на счете 01 «Основные средства» обособленно в том случае, если первоначальная стоимость модернизированного основного средства составляет менее 20 000 руб., и при передаче в эксплуатацию основного средства она была включена в состав расходов организации. Дальнейший порядок учета перерасчитанных выше затрат зависит от их величины.

Вариант 1. Расходы на модернизацию составляют 20 000 руб. и более.

В этом случае организация определяет оставшийся срок полезного использования модернизированного основного средства и ежемесячно начисляет амортизацию, исходя из величины этого срока и суммы расходов на модернизацию. Таким образом, указанные расходы постепенно включаются в текущие расходы предприятия.

Вариант 2. Расходы на модернизацию составляют менее 20 000 руб.

Объекты основных средств, стоимость которых не превышает 20 000 руб., списываются на затраты в момент передачи в эксплуатацию. Поэтому расходы на модернизацию в пределах 20 000 руб. организация может включить в состав расходов единовременно.

В иных случаях расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объектов увеличивают первоначальную стоимость основных средств.

Согласно пункту 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, (утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 года № 91н), порядок расчета амортизации после проведенной модернизации такой – после достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации необходимо не только увеличить первоначальную стоимость основного средства, но и пересчитать норму ежемесячной амортизации. Но только при условии, что в результате произведенных расходов улучшились первоначальные показатели функционирования объекта, его технические характеристики.

Такой пересчет следует делать, исходя из:

- остаточной стоимости объекта, увеличенной на сумму расходов по модернизации;
- оставшегося срока полезного использования.

В результате этого пересчета норма ежемесячной амортизации должна увеличиться.

Описанный порядок расчета амортизации после модернизации основного средства подтверждается Минфином РФ (письмо Минфина РФ от 23 июня 2004 года № 07-02-14/144).

К основным средствам можно отнести объекты недвижимости, которые фактически эксплуатируются и документы по которым переданы на государственную регистрацию прав собственности (п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Организация становится полноправным хозяином недвижимого имущества, приобретенного по договору купли-продажи, только после государственной регистрации права собственности на него (ст. 219 Гражданского кодекса РФ).

Порядок государственной регистрации установлен Федеральным законом от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ.

Указанные объекты недвижимости могут быть включены в состав основных средств и учитываться на счете 01 при выполнении следующих условий:

- капитальные вложения по объекту закончены;
- оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче;
- документы переданы на госрегистрацию;
- объект фактически эксплуатируется.

Как утверждают некоторые специалисты, в пункте 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств идет речь только о возводимых (построенных) объектах недвижимости. Если же недвижимое имущество было приобретено по договору купли-продажи, то учесть указанные объекты в составе основных средств можно только после государственной регистрации прав собственности на указанное имущество.

Такая точка зрения, на наш взгляд, кажется вполне оправданной, поскольку при покупке недвижимости бывают случаи, когда органы Росрегистрации отказывают в регистрации прав собственности. Следовательно, объект недвижимости не переходит в собственность нового владельца и не может учитываться в составе основных средств покупателя.

Поэтому указанные объекты недвижимости организация может учитывать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» до окончания процедуры регистрации права собственности.

Что касается амортизации, то она начисляется с первого числа месяца, следующего за вводом объекта в фактическую эксплуатацию, вне зависимости от факта государственной регистрации прав собственности. Иными словами, начислять амортизацию по объектам недвижимости, которые фактически эксплуатируются и документы по которым переданы на государственную регистрацию, можно вне зависимости от того, на каком счете учитываются указанные объекты – на счете 08 или на счете 01.

Информация о первоначальной стоимости объектов недвижимости, которые приняты в эксплуатацию и документы по которым переданы на госрегистрацию, отдельно приводится в разделе «Основные средства» (строка 165) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

По строке 120 приводится остаточная стоимость всех основных средств организации: и тех, которые находятся в эксплуатации, на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе.

Чтобы ее определить, необходимо от первоначальной стоимости основных средств отнять сумму начисленной по ним амортизации.

Суммы амортизации, начисленной по объектам основных средств, отражаются по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Так как на счете 02 отражается сумма начисленной амортизации не только по основным средствам, но и по доходным вложениям в материальные ценности, целесообразно открыть к счету 02 следующие субсчета:

02-1 «Амортизация по объектам, учтенным на счете 01»

02-2 «Амортизация по объектам, учтенным на счете 03»

02-3 «Амортизация по объектам, учтенным на счете 08-3».

Основные средства стоимостью не более 20 000 рублей (или иного лимита, установленного приказом об учетной политике) за единицу, а также книги, брошюры и другие печатные издания можно списывать на затраты по мере их передачи в эксплуатацию без начисления амортизации.

В налоговом учете организации могут одновременно включать в состав расходов в целях налогообложения до 10% первоначальной стоимости основных средств (приобретенных, построенных, изготовленных самостоятельно и т. д.). Исключением являются те объекты, которые получены безвозмездно.

Включать в состав расходов указанную сумму можно в том отчетном (периоде), в котором началась амортизация основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Амортизация начисляется только на оставшиеся 90% первоначальной стоимости.

Аналогичная норма будет действовать и в отношении расходов на достройку, дооборудование, модернизацию, техническое перевооружение основных средств.

До 10% величины указанных расходов организация может одновременно учесть при расчете налога на прибыль. Причем сделать это она сможет в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была увеличена первоначальная стоимость соответствующих объектов.

Остальные 90% расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение объектов основных средств, не учитываются при расчете налога на прибыль (п. 5 ст. 270 Налогового кодекса РФ). Они включаются в первоначальную стоимость соответствующих объектов (п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, для заполнения строки 120 необходимо дебетовый остаток:

– по счету 01 «Основные средства»;

– по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» в отношении объектов недвижимости, документы по которым переданы на госрегистрацию.

Эти суммы следует уменьшить на кредитовый остаток по счету 02 «Амортизация основных средств» субсчет 02-1 и субсчет 02-3.

Строка 130 «Незавершенное строительство»

По строке 130 бухгалтерского баланса указывается сумма вложений предприятия во внеоборотные активы. К ним относятся:

– затраты на строительно-монтажные работы, осуществляемые как хозяйственным, так и подрядным способом;

– стоимость прочих капитальных работ и затрат (геологоразведочные, проектно-изыскательские, буровые работы; затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством; затраты на подготовку кадров для вновь строящихся организаций);

– затраты сельскохозяйственных предприятий на формирование основного стада;

– расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов;

– стоимость объектов капитального строительства, которые находятся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию;

- стоимость объектов недвижимости, права на которые не зарегистрированы в соответствии с действующим законодательством (п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета);
- стоимость приобретенного оборудования, которое еще не передали в монтаж и которое учтено на счете 07 «Оборудование к установке».

Если организация ведет учет приобретенного оборудования с использованием счета 16 «Отклонения в стоимости материалов», то учетная стоимость оборудования отражается по строке 130 с учетом отклонений.

- сумма авансов, выданных предприятию-застройщику под объем выполненных работ, а также другие авансовые платежи, которые направлены на осуществление капитальных вложений и учтены на субсчете 2 счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Учтите, что указывать нужно ту сумму авансов, которая фактически освоена подрядчиком, но не подтверждена документально.

- расходы на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ (НИОКР), которые не закончены.

Это могут быть:

- заработная плата работников, занятых в НИОКР, с учетом ЕСН;
- суммы, уплаченные в соответствии с договором оказания услуг;
- амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных в ходе выполнения НИОКР;
- общехозяйственные расходы;
- другие затраты, непосредственно связанные с выполнением этих работ.

После того, как НИОКР будут закончены, расходы по работам, которые не дали положительного результата, будут включены в состав прочих расходов. Расходы по удачным разработкам, которые будут использоваться в деятельности предприятия, необходимо включить в состав нематериальных активов.

Для заполнения строки 130 необходимо использовать дебетовый остаток по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Строка 135 «Доходные вложения в материальные ценности»

По строке 135 бухгалтерского баланса организация указывает остаточную стоимость имущества, предназначенного для передачи за плату во временное пользование с целью получения дохода (по договору лизинга, аренды или проката).

Доходные вложения признаются основными средствами предприятия. То есть к доходным вложениям в материальные ценности применяется Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 06/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 года № 26н.

Остаточная стоимость определяется как разница между первоначальной стоимостью доходных вложений и суммой амортизации, начисленной по ним.

Первоначальная стоимость доходных вложений в материальные ценности отражается на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Затем она погашается путем начисления амортизации одним из четырех способов (п. 18 ПБУ 06/01). Сумма начисленной амортизации отражается на отдельном субсчете счета 02 «Амортизация основных средств».

По тем же объектам, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», амортизация начисляется в общеустановленном порядке (п. 51 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Первоначальная стоимость материальных ценностей, учтенных на счете 03, может увеличиваться в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, или уменьшаться в случае частичной ликвидации (п. 14 ПБУ 06/01). При этом расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию или модернизацию списываются со счета 08 в дебет счета 03.

Начислять амортизацию по предметам, которые предназначены для сдачи в аренду по договору проката, можно только линейным способом. Это положение установлено пунктом 51 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

Не чаще одного раза в год организация может переоценивать предметы проката и лизинга (п. 15 ПБУ 06/01). Результаты переоценки следует отражать в том же порядке, что и переоценку основных средств организации.

Информация о первоначальной стоимости доходов и о суммах амортизации, начисленной по ним, приведена в разделе «Доходные вложения в материальные ценности» (строки 210–250) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Строка 140 «Долгосрочные финансовые вложения»

По строке 250 отражаются вложения организации в акции, государственные ценные бумаги, облигации и другие ценные бумаги, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады и другие финансовые вложения, срок обращения или погашения которых превышает один год.

Согласно пункту 2 силу Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) вложения можно отнести к финансовым только в том случае, если одновременно выполняются следующие три условия:

- организация, вкладывая деньги, рассчитывает получить доход.
- предприятие может документально подтвердить свое право на вложения и на доходы от его результатов.
- все риски, которые связаны с вложениями, переходят к организации.

Полный перечень финансовых вложений вы найдете в пункте 3 ПБУ 19/02. К ним относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги (облигации и векселя) (счет 58 «Финансовые вложения» субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, в том числе дочерних и зависимых обществ (счет 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции»);
- займы, предоставленные другим организациям (счет 58 «Финансовые вложения» субсчет 3 «Предоставленные займы»);
- депозитные вклады в кредитных организациях (счет 55 «Специальные счета в банках» субсчет 3 «Депозитные счета»);
- вклады в совместную деятельность (счет 58 «Финансовые вложения» субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»);

Расшифровка по видам долгосрочных финансовых вложений, которыми владела организация на начало и на конец отчетного периода, приведена в разделе «Финансовые вложения» (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Согласно ПБУ 19/02, которое утверждено приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 года № 126н, все финансовые вложения делятся на две группы.

В первую группу включаются финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость. Они отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Информация об изменении стоимости финансовых вложений, имеющих текущую рыночную стоимость, приводится по строке 580 раздела «Финансовые вложения» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Ко второй группе относятся финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. Если такие финансовые вложения имеют существенное устойчивое снижение стоимости, то в бухгалтерском балансе они отражаются по учетной стоимости за минусом суммы образованного резерва под их обесценение.

Информация о величине и движении сумм резервов под обесценение финансовых вложения за последние два года приводится по строке 173 и 174 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

В зависимости от срока обращения или погашения все финансовые вложения делятся на краткосрочные и долгосрочные.

По строке 140 бухгалтерского баланса показываются только долгосрочных финансовых вложений организации, то есть со сроком обращения или погашения свыше одного года.

По строке 250 нужно указать краткосрочные финансовые вложения.

Строка 145 «Отложенные налоговые активы»

По строке 145 указывается сумма отложенных налоговых активов, которые организация сформировала на счете 09 «Отложенные налоговые активы» в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). При этом не имеет значения, когда отложенные налоговые активы будут погашаться – в 2008 году или позднее.

Напомним, что отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО) отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в составе внеоборотных активов и долгосрочных обязательств (п. 23 ПБУ 18/02).

Однако организации имеют право отражать эти показатели сальдированно (свернуто). Но только при одновременном выполнении следующих условий:

- организация имеет как отложенные налоговые активы, так и отложенные налоговые обязательства;
- эти показатели учитываются при расчете налога на прибыль.

Кроме того, положение о способе представления ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе должно быть закреплено в учетной политике организации.

Строка 150 «Прочие внеоборотные активы»

Если какие-либо внеоборотные активы не были отражены в предыдущих строках раздела 1 «Внеоборотные активы» Бухгалтерского баланса, их нужно отразить по строке 150.

Строка 190 «Итого по разделу 1»

Показатель по строке 190 должен быть равен сумме строк 110, 120, 130, 135, 140, 145, 150.

Раздел 2. Оборотные активы

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы			
в том числе:	210		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе: покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82)	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290		
БАЛАНС (сумма строк 190 + 290)	300		

Строка 210 «Запасы»

По строке 210 бухгалтерского баланса отражаются данные обо всех запасах предприятия (материалах, готовой продукции, товарах, незавершенном производстве, расходах будущих периодов и т. п.). Эти активы необходимо расшифровать по видам.

Показатель по строке 210 должен быть равен сумме показателей по строке 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217.

В бухгалтерской отчетности материально-производственные запасы отражаются по фактической себестоимости приобретения.

Формирование фактической себестоимости материалов и товаров может осуществляться двумя способами:

1. Фактическая себестоимость материалов формируется непосредственно на счете 10 «Материалы», товаров — на счете 41 «Товары». В этом случае все расходы, понесенные организацией при заготовлении материалов, товаров или животных, отражаются соответственно по дебету счета 10 или 41:

2. Фактическая себестоимость материалов и товаров формируется с использованием дополнительных счетов:

— 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

— 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

В этом случае все расходы на приобретение материалов, товаров и животных отражаются по дебету счета 15.

При поступлении МПЗ на склад они приходятся по учетной стоимости.

За учетную стоимость может быть принята:

— цена поставщика;

— фактическая себестоимость МПЗ по данным предыдущего месяца;

— фиксированная цена, утверждаемая на определенный период времени.

В бухгалтерском учете поступление МПЗ отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» (41 «Товары») КРЕДИТ 15

— оприходованы МПЗ по учетной стоимости;

ДЕБЕТ 15 КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— отражены фактические расходы на приобретение МПЗ.

Таким образом, по дебету счета 15 формируется информация о фактической себестоимости МПЗ, а по кредиту — информация об их учетной цене. В конце месяца остаток по счету 15 списывается на счет 16.

При этом в учете делается проводка:

ДЕБЕТ 15 (16) КРЕДИТ 16 (15)

— списано отклонение фактической себестоимости приобретенных МПЗ от их учетной стоимости.

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Сумма отклонений, отраженная на счете 16, списывается в конце отчетного месяца.

В бухгалтерском учете делаются проводки:

По материалам:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» (23, 25, 26 ...) КРЕДИТ 10 «Материалы»

— материалы переданы в производство;

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» (23, 25, 26 ...) КРЕДИТ 16 «Материалы»

— списана сумма отклонений в стоимости материалов на затраты по производству продукции (работ, услуг) пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство.

По товарам:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 41 «Товары»

— отражена стоимость реализованного товара;

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» КРЕДИТ 16

— списана сумма отклонений в стоимости товаров на издержки обращения пропорционально стоимости реализованных товаров.

Заполняя строку 210, стоимость материалов, готовой продукции и товаров надо уменьшить на величину резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Такой резерв создается в случае, когда рыночная цена готовой продукции оказалась ниже ее фактической себестоимости, товары не пользуются спросом или сырье и материалы частично потеряли свои первоначальные свойства.

Информация о величине и движении сумм резервов под снижение стоимости материальных ценностей за последние два года приводится по строке 170 и 171 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»

Отдельной строкой указывается фактическая стоимость материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, тары, запасных частей, хозяйственного инвентаря и т. д. Здесь же отражается остаточная стоимость специального инструмента и специальной одежды (приказ Минфина России от 26 декабря 2002 года № 135н).

Для заполнения строки 211 необходимо использовать:

- остаток по счету 10 «Материалы»;
- аналитические данные по счету 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» (для тех организаций, которые ведут учет МПЗ по учетным ценам, а отклонения отражают на счете 16). Причем положительные отклонения – дебетовый остаток по счету 16 – прибавляют к учетной стоимости материалов, а отрицательные отклонения – кредитовый остаток по счету 16 – вычитают;
- аналитические данные по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», если организация формирует подобный резерв в отношении материалов.

Если организация ведет учет материалов на счете 10 по фактической себестоимости (без использования счета 16), то при передаче материалов в производство они оцениваются одним из четырех способов (п. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 05/01));

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения (способ ФИФО).

Организация должна закрепить в учетной политике выбранный способ и отражать в бухгалтерском балансе материалы по стоимости, определяемой исходя из этого способа.

Строка 212 «Животные на выращивании и откорме»

Сельскохозяйственные организации отражают по строке 212 стоимость молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме или в нагуле; птиц; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм) и т. п.

Для заполнения этой строки используется остаток по счету 11 «Животные на выращивании и откорме».

Строка 213 «Затраты в незавершенном производстве»

По строке 213 отражается стоимость продукции, которая не прошла всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Каждое предприятие самостоятельно оценивает стоимость незавершенного производства в соответствии с положениями своей учетной политики.

В массовом и серийном производстве незавершенное производство оценивается:

- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, использованных для ее изготовления.

При единичном производстве продукция незавершенное производство оценивается по фактическим производственным затратам.

В некоторых случаях организации осуществляют расчеты с заказчиками в соответствии с заключенными договорами за законченные этапы работ, которые имеют самостоятельное значение. Для учета таких расчетов используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Такие организации отражают отдельные этапы, принятые заказчиком, в составе затрат на незавершенное производство по договорной стоимости.

Для заполнения строки 213 необходимо использовать дебетовый остаток по счету:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

– 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Торговые организации отражают по строке 213 транспортные расходы, которые приходятся на остаток продукции, оставшейся нереализованной на конец отчетного периода. Для этого они используют остаток по счету 44 «Расчеты на продажу».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» и счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрываются ежемесячно и не имеют сальдо на конец месяца. Поэтому при заполнении строки 213 эти счета не рассматриваются.

В том случае, если в отчетном периоде выпуска и реализации продукции у предприятия не было, то общепроизводственные и общехозяйственные расходы нельзя списать на субсчет «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи». Дело в том, что по этому субсчету отражается себестоимость продаж, по которым признана выручка (Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета).

Поэтому указанные расходы нужно списать на счет 97 «Расходы будущих периодов», а затем отразить по строке 216 Бухгалтерского баланса.

Изменение остатков незавершенного производства за последние два года (прирост или уменьшение) отражается по строке 765 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Строка 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи»

Промышленные предприятия по строке 214 отражают стоимость продукции, прошедшей все стадии переработки и готовой к реализации, учет которой на счете 43 «Готовая продукция».

В зависимости от принятой учетной политики готовая продукция может отражаться в балансе:

- либо по фактической себестоимости,
- либо по нормативной себестоимости.

В отраслях с массовым и серийным характером производства, широкой номенклатуры готовой продукции в качестве учетной цены используют нормативную себестоимость. Нормативная себестоимость, как правило, бывает меньше фактической себестоимости.

Для учета разницы между фактической и нормативной себестоимостью продукции, работ или услуг производственное предприятие может использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету счета 40 учитывается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, выполненных работ или оказанных услуг в корреспонденции со счетами учета затрат.

В конце месяца дебетовые и кредитовые обороты счета 40 сопоставляются, и выявляется отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) от их нормативной себестоимости.

На конец отчетного периода счет 40 закрывается, и сальдо на отчетную дату отсутствует. Это означает, что вся сумма отклонений фактической себестоимости готовой продукции (работ, услуг) от их нормативной величины списывается независимо от количества реализованной продукции.

Если организация ведет учет готовой продукции по фактической себестоимости, то она может использовать для оценки реализованной продукции одним из способов, установленных пунктом 16 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01):

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения (способ ФИФО).

Торговые организации по строке 214 вписывают покупную стоимость товаров, которые они реализуют оптом и в розницу. Для заполнения этой строки они должны использовать дебетовый остаток по счету 41 «Товары».

Если торговая организация ведет учет товаров по продажным ценам, то при заполнении строки 214 стоимость товаров необходимо уменьшить на величину кредитового остатка по счету 42 «Торговая наценка».

Строка 215 «Товары отгруженные»

По строке 215 приводится фактическая себестоимость отгруженной продукции, если не выполнены все необходимые условия для признания выручки от ее продажи.

Эти условия приведены в пункте 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99):

– договором купли-продажи предусмотрено, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю после выполнения дополнительных условий (например, после оплаты товаров), и эти условия еще не выполнены;

– товары переданы на реализацию по посредническому договору (договору комиссии, поручения или агентскому договору) и посредник их не продал;

– товары отгружены покупателю по бартеру и встречная поставка не произведена.

Иными словами, если право собственности на отгруженные товары еще не перешло к покупателям. Для заполнения этой строки берутся данные по счету 45 «Товары отгруженные».

Строка 216 «Расходы будущих периодов»

По строке 216 отражаются затраты, которые предприятие произвело в отчетном периоде, но которые относятся к будущим периодам:

- стоимость лицензий;
- расходы на рекламу, подготовку кадров, арендная плата, если они оплачены вперед;
- оплата за техническое обслуживание ККМ;
- ремонт ОС, если он производится неравномерно в течение года;
- освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов;
- подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности и т.п.

Учитываются такие расходы на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Подобные затраты включаются в расходы того отчетного периода, к которому относятся.

Конкретный порядок их списания (равномерно, пропорционально объему продукции и т. п.) устанавливается предприятием самостоятельно.

Изменение остатков расходов будущих периодов за последние два года (прирост или уменьшение) отражается по строке 766 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Строка 217 «Прочие запасы и затраты»

По строке 217 отражается стоимость запасов и затрат, которые не нашли своего отражения по другим строкам группы статей «Запасы».

Кроме того, в этой строке приводится и сумма расходов на упаковку и транспортировку, которая относится к остатку неотгруженной (непроданной) продукции и учитывается на счете 44 «Расходы на продажу». Организация должна придерживаться такого порядка, если она не признает все свои коммерческие расходы в себестоимости проданных товаров в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Напомним, что порядок списания коммерческих расходов устанавливается приказом об Учетной политике организации.

Строка 220 «НДС»

По этой строке укажите остаток по счету 19, где учитываются суммы «входного» НДС по приобретенным материально-производственным запасам, объектам основных средств и нематериальных активов, работам и услугам производственного характера.

В балансе некоторых организаций по строке 220 всегда будет стоять прочерк. Речь идет о тех организациях, которые:

- освобождены от уплаты НДС на основании статьи 145 Налогового кодекса РФ;
- переведены на уплату ЕНВД по одному из видов деятельности (п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ) или применяют упрощенную систему налогообложения;
- являются сельскохозяйственными товаропроизводителями и уплачивают единый сельскохозяйственный налог (п. 3 ст. 346.1 Налогового кодекса РФ).

Строки 230 и 240 «Дебиторская задолженность»

Данные о долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности отражаются в бухгалтерском балансе раздельно.

Долгосрочной считается задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Исчисление этого срока начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором де-

биторская задолженность была отражена в учете. Общая сумма долгосрочной дебиторской задолженности отражается по строке 230.

Краткосрочной считается задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты. Общая сумма краткосрочной дебиторской задолженности указывается по строке 240.

Ниже по строкам приводится расшифровка дебиторской задолженности по видам.

Дебиторская задолженность, которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может перейти в категорию краткосрочной. Такую дебиторскую задолженность организация может представлять на начало отчетного года как краткосрочную. Об этом нужно сообщить в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

В общую сумму дебиторской задолженности должны войти дебетовые сальдо по счетам:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет 2 «Расчеты по авансам выданным»,

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

68 «Расчеты по налогам и сборам»,

69 «Расчеты по социальному страхованию»,

71 «Расчеты с подотчетными лицами»,

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,

75 «Расчеты с учредителями»,

76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Предприятие может создавать резервы по сомнительным долгам (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ).

По мнению Минфина РФ, в отношении авансов, перечисленных поставщикам, резервы по сомнительным долгам не создаются. Специалисты финансового ведомства считают, что дебиторская задолженность по счету 60 субсчет «Авансы выданные» не может рассматриваться в качестве сомнительной (Письмо Минфина РФ от 15 октября 2003 г. № 16-00-14/316).

Величина созданного резерва по сомнительным долгам уменьшает сумму дебиторской задолженности за отгруженные товары, работы, услуги, отраженной в бухгалтерском балансе.

Информация о величине и движении сумм резервов по сомнительным долгам за последние два года приводится по строке 175 и 176 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Учтите, что в составе дебиторской задолженности не отражаются суммы, по которым истек срок исковой давности. Срок исковой давности установлен в размере трех лет с того момента, как должник должен был исполнить свои обязательства, но не исполнил их (ст. 196 Гражданского кодекса РФ). Если по окончании трехлетнего периода должник не погасил свои обязательства, сумма дебиторской задолженности включается в состав прочих расходов предприятия.

Кроме того, в составе дебиторской задолженности нельзя отражать долги, которые нереальные для взыскания. Суммы такой задолженности также должны быть включены в прочие расходы предприятия (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ).

В течение пяти лет с момента списания списанные долги, нереальные для взыскания, должны учитывать на забалансовом счете 007. Это необходимо для того, чтобы наблюдать за возможностью ее взыскания при изменении имущественного положения должника.

Информация о величине задолженности неплатежеспособных дебиторов, списанной в убыток, на начало и на конец отчетного периода отражается по строке 940 Справки к бухгалтерскому балансу о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Суммы дебиторской задолженности, которые выражены в иностранной валюте, отражаются в бухгалтерском балансе в рублевом эквиваленте. Пересчет осуществляется по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Расшифровка по видам дебиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода приведена в разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» (строки 610–630) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Строка 250 «Краткосрочные финансовые вложения»

По строке 250 отражаются вложения организации в акции, государственные ценные бумаги, облигации и другие ценные бумаги, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады и другие финансовые вложения, срок обращения или погашения которых не превышает один год.

Показатель по этой строке определяется в том же порядке, как и при заполнении строки 140 «Долгосрочные финансовые вложения».

Расшифровка по видам краткосрочных финансовых вложений, которыми владела организация на начало и на конец отчетного периода, приведена в разделе «Финансовые вложения» (графа 5 и 6) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

В состав краткосрочных финансовых вложений не включаются:

- собственные акции, выкупленные у акционеров; их нужно отражать по строке 411 Бухгалтерского баланса со знаком минус;
- суммы займов, выданных работникам организации; их включают в состав дебиторской задолженности по строке 230 или 240 Бухгалтерского баланса в зависимости от срока действия договора;
- собственные векселя организации-покупателя, выданные в счет оплаты за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги; они также учитываются в составе дебиторской задолженности.

Строка 260 «Денежные средства»

По этой строке отражается общая сумма денежных средств, которыми располагает предприятие. К ним относятся:

- наличные денежные средства, находящиеся в кассе организации, а также стоимость денежных документов – почтовых марок, марок госпошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов, карточек экспресс-оплаты за услуги связи и т. д. (остаток по счету 50 «Касса»);
- безналичные денежные средства, находящиеся на рублевых счетах в банках, которым соответствует дебетовое сальдо счета 51 «Расчетные счета»;
- рублевая стоимость иностранной валюты, находящейся в кассе организации и на валютных счетах в банке; она равна дебетовому остатку по субсчету «Валютная касса» счета 50 «Касса» и по счету 52 «Валютные счета»;
- специальные счета в банках (остаток по счету 55 «Специальные счета в банках» кроме остатка по субсчету 3 «Депозитные вклады»);
- переводы в пути (остаток по счету 57 «Переводы в пути»).

Если организация располагает денежными средствами в иностранной валюте, то они при составлении баланса пересчитываются в рубли в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 03/2000).

Пересчет производится по официальному курсу Банка России, установленному на конец отчетного периода, то есть на 31 декабря 2007 года.

Информация о движении денежных средств за два последних отчетных периода приведена в Отчете о движении денежных средств (форма № 4).

Строка 270 «Прочие оборотные активы»

По строке 270 показываются суммы, не нашедшие отражение по другим группам статей раздела 2 «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса.

Строка 390 «Итого по разделу 2»

Показатель по строке 390 равен сумме строк 210, 220, 230, 240, 250, 260, 270.

Пассив бухгалтерского баланса **Раздел 3. Капиталы и резервы**

Пассив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410		

1	2	3	4
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411	()	()
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал в том числе:	430		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Целевые финансовые поступления	440		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
ИТОГО по разделу III	490		

Строка 410 «Уставный капитал».

Величину уставного (складочного) капитала организации, которая указана в учредительных документах, нужно отразить по строке 410.

Уставный капитал создаваемого акционерного общества (ЗАО или ОАО) представляет собой сумму номинальной стоимости акций этого общества, распределенных между его акционерами. Минимальный размер уставного капитала на дату регистрации нового ЗАО должен составлять 10 000 руб., ОАО – 100 000 руб.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (ООО) – это сумма номинальной стоимости долей, распределенных между участниками общества. Минимальный размер уставного капитала на дату регистрации нового ООО должен составлять 10 000 руб.

Для заполнения этой строки необходимо использовать кредитовый остаток на начало и на конец отчетного периода по счету 80 «Уставный капитал».

Информация об увеличении и уменьшении уставного капитала организации за последние два года приводится в графе 3 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 411 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»

Акционерные общества отражают по строке 411 собственные акции, которые были выкуплены у акционеров.

Напомним, что акционерное общество может выкупить акции у своих акционеров по собственному желанию или по требованию акционеров.

Выкуп обществом у акционеров принадлежащих им акций осуществляется по рыночной стоимости, которая определяется в соответствии со статьей 77 Закона № 208-ФЗ.

При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

ДЕБЕТ 81 «Собственные акции (доли)» КРЕДИТ 50 «Касса», 51 «Расчетный счет»

– отражены фактические затраты организации на выкуп акций.

Приобретенные обществом акции не уничтожаются, но по ним не предоставляется право голоса и не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы не позднее одного года с даты их приобретения. в противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала путем погашения указанных акций или об увеличении номинальной стоимости остальных акций за счет погашения приобретенных акций с сохранением размера уставного капитала.

При размещении на вторичном фондовом рынке ранее выкупленных организацией у своих акционеров собственных акций по кредиту счета 81 отражается стоимость размещения акций в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и др.).

В бухгалтерском учете необходимо сделать такую запись:

ДЕБЕТ 50 «Касса» 51 «Расчетный счет» КРЕДИТ 81 «Собственные акции (доли)»

– акции, выкупленные у акционеров, размещены на вторичном фондовом рынке.

Организация может продавать акции своим работникам. В этом случае расчеты за проданные акции ведутся на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

В бухгалтерском учете необходимо сделать такую запись:

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» КРЕДИТ 81 «Собственные акции (доли)»

— акции, выкупленные у акционеров, проданы работникам акционерного общества.

Разница между фактическими затратами на выкуп акций и стоимостью, по которой они размещены на вторичном рынке, включается в состав прочих доходов или расходов.

В бухгалтерском учете необходимо сделать такую запись:

ДЕБЕТ 81 «Собственные акции (доли)» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие доходы»

— отражена положительная разница между стоимостью продажи на вторичном рынке и затратами на выкуп акций.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом акций проводится по кредиту счета 81 и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения данным обществом всех предусмотренных процедур:

Возникающая при этом разница между фактическими затратами по выкупу акций и их номинально стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Общества с ограниченной ответственностью отражают на счете 81 стоимость доли участника, которая приобретена обществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

Для заполнения строки 411 следует использовать дебетовый остаток по счету 81 «Собственные акции (доли)» на начало и на конец отчетного периода.

Показатель по этой строке отражается в круглых скобках.

Строка 420 «Добавочный капитал»

По строке 420 приводится величина добавочного капитала организации.

Добавочный капитал — это часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность ее участников и является самостоятельным показателем отчетности.

Для заполнения строки 420 следует использовать кредитовый остаток по счету 83 «Добавочный капитал» на начало и на конец отчетного периода.

Информация об увеличении и уменьшении добавочного капитала организации за последние два года приводится в графе 4 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 430 «Резервный капитал»

В строке 430 отражается остаток резервного фонда. Ниже приводится ее расшифровка:

Показатель по строке 430 равен сумме показателей по строке 431 и 432.

Для заполнения этой строки необходимо использовать кредитовый остаток по счету 82 «Резервный капитал» на начало и на конец отчетного периода.

Информация об увеличении и уменьшении резервного капитала организации за последние два года приводится в графе 5 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 431 «Резервы, образованные в соответствии с законодательством»

Эту строку заполняют, как правило, акционерные общества, которые формируют резервный капитал в обязательном порядке. Его размер должен быть не менее 5%. Это установлено п. 1 ст. 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Согласно этому Закону, акционерные общества должны ежегодно отчислять в резервный фонд не менее 5% от своей чистой прибыли. Эти отчисления прекращаются, когда резервный фонд достигает размера, предусмотренного уставом.

Информация об увеличении и уменьшении резервного капитала организации, образованного в соответствии с законодательством РФ, за последние два года приводится по строке 150 и 151 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 432 «резервы, образованные в соответствии с учредительными документами»

И акционерные общества, и общества с ограниченной ответственностью могут создавать резервный фонд в соответствии со своими учредительными документами. Величина резервов и порядок их формирования устанавливаются с положениями своего устава.

Информация об увеличении и уменьшении резервного капитала организации, образованного в соответствии с учредительными документами, за последние два года приводится по строке 160 и 161 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 440 «Целевые финансовые поступления»

Согласно приказу № 67н из раздела «Капитал и резервы» исключена строка «Целевое финансирование и поступления». Это связано с тем, что коммерческие организации данные о суммах целевого финансирования приводить не должны.

Остатки сумм средств целевого финансирования, которые получают коммерческие организации, отражаются в бухгалтерском балансе по статье «Доходы будущих периодов».

Исключением являются организации, которые получают из бюджета средства на финансирование выполнения работ по НИОКР. Указанные средства продолжают числиться на счет 86 «Целевое финансирование» до окончания работ и подписания акта о выполненных работах (письмо Минфина РФ от 14 марта 2002 г. № 16-00-14/90), а значит, отражаются в бухгалтерском балансе по специальной строке «Целевые финансовые поступления» (строка 440).

А как же быть некоммерческим организациям? Минфин предлагает им при разработке собственных форм бухгалтерской отчетности вместо статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включить статью «Целевое финансирование» (п. 13 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности).

Строка 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет и отчетного года»

По строке 470 отражается сумма:

- чистой прибыли предприятия, которая не была распределена между собственниками и осталась в распоряжении организации;
- непокрытого убытка.

В показатель по этой строке включается нераспределенная прибыль прошлых лет и чистая прибыль отчетного года.

При формировании показателя по строке 470 на конец 2007 года не учитывается решение собственников о распределении прибыли (погашении убытков) по результатам деятельности за отчетный год.

Данные о распределении прибыли за 2007 год организация приводит в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Для заполнения строки 470 используется остаток по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Непокрытый убыток отражается в балансе в круглых скобках.

Информация об увеличении и уменьшении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации за последние два года приводится в графе 6 раздела 1 Отчета об изменениях капитала (форма № 3).

Строка 490 «Итого по разделу 3»

Показатель по строке 490 рассчитывается по формуле:

строка 410 – строка 411 + строка 420 + строка 430 + строка 440 + (–) строка 470

Раздел 4. Долгосрочные обязательства

Пассив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510		

1	2	3	4
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		

Долгосрочной задолженностью считается задолженность, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев. Отсчет продолжительности срока ведется с 1-го числа календарного месяца, следующего за тем, в котором кредиты и займы были отражены в бухгалтерском учете.

Строка 510 «Займы и кредиты»

По строке 510 отражаются средства, которые организация взяла в долг на срок более 12 месяцев.

При заполнении этой строки важно помнить, что задолженность организации по кредитам и займам отражается с учетом начисленных процентов независимо от времени их фактической уплаты (п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ).

Для заполнения этой строки используются данные по кредиту счета 67 «Расчеты по долгосрочным займам и кредитам».

В Приложении к бухгалтерскому балансу сумма долгосрочных кредитов и займов, которая числится за организацией на начало и конец отчетного периода, отражается отдельно (строки 651 и 652).

Строка 515 «Отложенные налоговые обязательства»

По строке 515 необходимо указать остаток отложенных налоговых обязательств, который числится по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» на начало и на конец отчетного периода.

Строка 520 «Прочие долгосрочные обязательства»

По этой строке указываются прочие долгосрочные пассивы, которые не были отражены по другим строкам раздела 4 «Долгосрочные обязательства».

Строка 590 «Итого по разделу 4»

Показатель по строке 590 равен сумме строк 510, 515, 520.

Раздел 5. «Краткосрочные обязательства»

Пассив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность в том числе:	620		
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		

1	2	3	4
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V	690		
БАЛАНС	700		

Краткосрочной задолженностью считается задолженность, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев.

Строка 610 «Займы и кредиты»

По строке 610 отражаются задолженность по кредитам и займам, которые организация должна погасить в течение 12 месяцев после отчетной даты. Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовый остаток по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Задолженность по краткосрочным кредитам и займам указывается с учетом процентов, которые причитаются к уплате на начало и на конец 2007 года.

Организация может отразить по этой строке задолженность по кредитам и займам, которая была переведена из состава долгосрочной в состав краткосрочной. Данный факт должен быть раскрыт в Пояснительной записке.

В Приложении к бухгалтерскому балансу сумма краткосрочных кредитов и займов, которая числится за организацией на начало и конец отчетного периода, отражается отдельно (строки 644 и 645).

Строка 620 «Кредиторская задолженность»

По строке 620 отражается общая сумма кредиторской задолженности организации, которая отражена по кредиту счетов учета расчетов на начало и на конец 2007 года. Далее приводится ее расшифровка.

Кредиторская задолженность – это сумма денежных средств, которую организация должна уплатить другим организациям и физическим лицам. Для заполнения этой части Бухгалтерского баланса нужно использовать остатки по кредиту счетов и субсчетов учета расчетов.

Показатель по строке 620 равен сумме строк 621, 622, 623, 624, 625.

Строка 621 «Поставщики и подрядчики»

По строке 621 отражается задолженность организации за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками организация ведет на счете 60. К нему, как правило, отрываются три субсчета:

60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

60-2 «Расчеты по авансам выданным»

60-3 «Векселя выданные»

Для заполнения этой строки используется кредитовое сальдо по субсчету 1 и 3 счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Строка 622 «Задолженность перед персоналом организации»

По строке 622 отражается задолженность организации по выплатам, которые начислены, но не выданы сотрудникам организации – заработная плата, премия, социальные и компенсационные выплаты.

Учет расчетов с персоналом, как состоящим в штате организации, так и не состоящим, по всем видам заработной платы, премий и пособий ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту этого счета отражаются начисленные суммы, а по дебету – выплаченные и удержанные.

Те суммы выплат, которые начислены, но не получены сотрудниками в установленный срок, отражаются по кредиту субсчета 4 «Расчеты по депонированным суммам» счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Следовательно, для заполнения строки 622 необходимо использовать остаток на начало и на конец 2007 года по счету 70 и по счету 76-4.

Строка 623 «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами»

В этой строке отражается задолженность организации на начало и на конец отчетного периода перед следующими фондами:

- Пенсионным фондом по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование,
- Фондом социального страхования по взносам на обязательное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний.

Учет расчетов с ними ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Строка 624 «Задолженность по налогам и сборам»

Для заполнения 624 используются кредитовый остаток по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 68-1 «Расчеты по налогу на прибыль»
- 68-2 «Расчеты по НДС»
- 68-3 «Расчеты по ЕСН»
- 68-4 «Расчеты по налогу на имущество»
- 68-5 «Расчеты по акцизам»

и т. д.

В том случае, если какой-либо субсчет счета 68 имеет дебетовый остаток, его следует отразить по строке 240 раздела «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса.

Строка 625 «Прочие кредиторы»

По строке 625 отражается задолженность фирмы по расчетам, которые не нашли отражение в предыдущих строках. Для заполнения этой строки необходимо использовать кредитовые остатки по счетам:

- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»,
- и т. д.

Суммы невостребованной кредиторской задолженности должны быть списаны с бухгалтерского баланса после истечения срока исковой давности (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ). На основании данных проведенной инвентаризации указанные суммы включаются в состав прочих доходов предприятия (п. 8 и 10.4 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 09/99)).

Следовательно, в пятом разделе бухгалтерского баланса указанные суммы не отражаются.

Строка 630 «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате дивидендов»

По строке 630 отражается задолженность организации по дивидендам, а также по процентам по акциям, которые были начислены собственникам предприятия на основании решения годового собрания акционеров (участников) по итогам работы за 2007 год, но еще не выплачены, отражается по строке 630.

Объявление годовых дивидендов признается событием после отчетной даты. Поэтому дивиденды, начисленные по итогам работы предприятия за 2007 год, не отражаются ни в бухгалтерском учете, ни в бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2007 года.

Также в составе задолженности участникам по выплате доходов может быть отражена задолженность, связанная с выходом участника из общества.

Для заполнения строки 630 необходимо использовать кредитовый остаток на начало и на конец отчетного периода по счету 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов».

Строка 640 «Доходы будущих периодов»

По строке 640 следует указать доходы организации, которые уже получены, но относятся к будущим отчетным периодам.

В составе доходов будущих периодов учитываются:

– разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц за недостачу материальных ценностей, и балансовой стоимостью этих ценностей;

– стоимость имущества, полученного безвозмездно, которая не может быть признана организацией в качестве прочего дохода;

– арендная плата, полученная за несколько месяцев вперед и т. п.

Для заполнения строки 640 надо использовать кредитовое сальдо по счету 98 «Доходы будущих периодов».

Строка 650 «Резервы предстоящих расходов»

По строке 650 указываются суммы, которые организация зарезервировала для покрытия будущих затрат. Они учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Те виды резервов, которые организация может формировать в бухгалтерском учете, установлены пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ предусмотрено создание резерва на следующие виды расходов.

Создавать резервы или нет, каждая организация решает самостоятельно. Это решение, а также порядок резервирования средств должны быть предусмотрены в учетной политике.

Переходящие остатки на конец года могут быть лишь у некоторых видов резервов. Например, резерв:

- на предстоящую оплату отпусков, если отпуск работников за 2006 год перенесен на следующий год;
- на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и выплату ежегодных вознаграждений по итогам работы за год, которые будут выплачены в начале 2007 года;
- на дорогостоящий ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Иногда организации могут иметь неиспользованные суммы резерва расходов на ремонт основных средств. Это относится к тем ремонтным работам, которые начаты в 2006 году, а будут закончены в 2007 году. После завершения ремонта оставшаяся сумма резерва должна быть списана на финансовые результаты.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 08/01) гарантийные обязательства, которые выданы организацией в отношении товаров (работ, услуг), проданных в 2007 году, признаются условным фактом хозяйственной деятельности. Под эти условные факты создаются резервы, которые могут иметь переходящий остаток.

Информация о движении резервов предстоящих расходов и платежей за последние два года по видам приводится по строкам 180–199 раздела 2 Отчета об изменениях капитала (форма № 3). Изменение остатков резервов предстоящих расходов за последние два года (прирост или уменьшение) отражается по строке 767 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Строка 660 «Прочие краткосрочные обязательства»

Если остались какие-либо краткосрочные обязательства, которые нельзя отнести к другим группам статей раздела «Краткосрочные обязательства», их нужно указать по строке 660.

Строка 690 «Итого по разделу 5»

Показатель по строке 690 равен сумме строк 610, 620, 630, 640, 650, 660.

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Арендованные основные средства	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		

1	2	3	4
Материалы, принятые в переработку	925		
Товары, принятые на комиссию	930		
Оборудование, принятое для монтажа	935		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940		
Бланки строгой отчетности	945		
Обеспечение обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечение обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Основные средства, сданные в аренду	985		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		
Специальная оснастка, переданная в производство	995		

Если у организации есть ценности, которые она учитывает на забалансовых счетах, то их стоимость нужно отразить в Справке к бухгалтерскому балансу.

Порядок заполнения этой части Бухгалтерского баланса мы представили в таблице 11.

Таблица 11

Строка Бухгалте рского баланса	Забалансовый счет, используемый для заполнения этой строки	Порядок отражения информации по этой строке
1	2	3
910	001 «Арендованные основные средства».	Организации-арендаторы отражают по строке 910 стоимость основных средств, арендованных предприятием, (в оценке, предусмотренной договором аренды). Организации-лизингополучатели указывают по этой строке стоимость основных средств полученных по договору лизинга (в оценке, указанной в договоре лизинга), если предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя.
920	002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».	Указывается стоимость имущества, которое принято на хранение (по ценам, указанным в приемо-сдаточных актах). Здесь же отражается стоимость оплаченной покупателем, но не вывезенной со склада продукции, стоимость брака, который организация отказалась оплачивать и др.
925	003 «Материалы, принятые в переработку»	Если организация занимается переработкой материалов на давальческой основе , то по дополнительной строке 925 она отражает стоимость сырья, полученного в переработку (по ценам, предусмотренным в договоре).
930	004 «Товары, принятые на комиссию»	Организации-комиссионеры отражают по этой строке стоимость товаров, которые получены на комиссию на основании договоров комиссии (по ценам, указанным в приемо-сдаточных актах или в накладных).

1	2	3
935	005 «Оборудование, принятое для монтажа»	Организации-подрядчики указывают по дополнительной строке 935 стоимость оборудования, которое передано заказчиком для монтажа, (по ценам, указанным заказчиком в сопроводительных документах).
940	007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»	Указываются суммы задолженности неплатежеспособных дебиторов, которые списаны в убыток . Списанную в убыток задолженность следует учитывать за балансом в течение 5 лет с момента ее списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника..
945	006 «Бланки строгой отчетности»	Отражается условная стоимость бланков строгой отчетности - квитанций, бланков удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т. д.
950	008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»	Организации-кредиторы , получившие обеспечения от своих должников или от третьих лиц за должников, отражают по этой строке величину этих обеспечений. Сумма обеспечения определяется в соответствии с условиями договора.
960	009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»	Организации- должники отражают по этой строке величину гарантий, выданных в обеспечение выполнения своих обязательств и платежей.
970	010 «Износ основных средств»	Отражается сумма износа, начисленная по объектам жилищного фонда , которые организация не использует для извлечения дохода
980		Отражается сумма износа, которая начислена по объектам внешнего благоустройства , а также по объектам лесного и дорожного хозяйств, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.
985	011 «Основные средства, сданные в аренду»	Организации-арендодатели отражают по дополнительной строке 985 стоимость основных средств, переданных в аренду (по цене, указанной в договоре аренды). Организации-лизингодатели отражают по этой строке стоимость основных средств, переданных под договору лизинга, если лизинговое имущество лизинга учитывается на балансе лизингополучателя.
990	012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»	По этой строке отражается стоимость объектов интеллектуальной собственности, право на использование которых передано организации. Речь идет о правах на использование товарного знака, изобретения, компьютерной программы и т. д.
995	013 «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию»	По этой строке отражается учетная стоимость специальной оснастки, которая включена в состав расходов предприятия при передаче оснастки в производство.

Как известно, в Плане счетов бухгалтерского учета, который утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94, отсутствуют забалансовые счета, предназначенные для учета:

- нематериальных активов, полученных в пользование;
- специальной оснастки, переданной в производство.

По мнению Минфина РФ, организация может самостоятельно вводить дополнительные забалансовые счета (письмо Минфина РФ от 12 ноября 2004г. № 07-05-14/296).

Такое право им предоставляет пункт 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), которое утверждено приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н. Там говорится, что организация может сама разработать способ ведения бухгалтерского учета, если по конкретному вопросу в нормативных документах он не установлен.

Поэтому для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов, полученных в пользование, организация может использовать дополнительный забалансовый счет 012.

Для обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки при передаче ее в производство необходимо учитывать это имущество на забалансовом счете. Об этом говорится в пункте 23 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, которые утверждены приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н.

Для отражения стоимости специальной оснастки можно использовать счет 013. Использовать этот счет необходимо в том случае, если:

- при передаче в эксплуатацию стоимость специмущества полностью списывается;
- существуют обязательства по хранению специальной оснастки после окончания ее эксплуатации. Это могут быть обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию, мобилизационный запас и т. д.

Учет спецоснастки на счете 012 ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и по фактической себестоимости.

Записи по дебету этого счета делаются в момент передачи специальной оснастки со склада предприятия в производство на основании требования-накладной (форма № М-11) или лимитно-заборной карты (форма № М-8).

По кредиту счета 012 стоимость спецоснастки списывается на основании Акта на списания. Организация может самостоятельно разработать другие формы первичных учетных документов с учетом специфики производства.



ПРИМЕР В январе 2007 года ООО «Апрель» передало со склада в производство специальную оснастку. Ее стоимость составила 36 000 руб. Стоимость оснастки погашается линейным способом. Срок полезного использования оснастки – 1 год.

В бухгалтерском учете ООО «Апрель» были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 10 субсчет «Специальная оснастка в эксплуатации» КРЕДИТ 10 субсчет «Специальная оснастка на складе»

– 36 000 руб. – списана себестоимость спецоснастки, переданной в производство;

ДЕБЕТ 012

– 36 000 руб. – стоимость спецоснастки отражена на забалансовом счете.

Ежемесячно бухгалтер списывает часть стоимости спецоснастки в затраты на производство в сумме 3 000 руб. (36 000 руб. : 12 мес.). При этом в бухгалтерском учете делается такая запись:

ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10 субсчет «Специальная оснастка в эксплуатации»

– 3 000 руб. – списана часть стоимости спецоснастки.

В декабре стоимость спецоснастки будет полностью погашена. На основании Акта спецоснастка была списана. При этом была сделана такая запись:

КРЕДИТ 012

– 36 000 руб. – списана стоимость спецоснастки, срок полезного использования которой закончился.

10.2.2. Отчет о прибылях и убытках

Для составления Отчета о прибылях и убытках организации могут использовать типовую форму, которая утверждена приказом от 22 июля 2003 г. № 67н Минфин РФ (в редакции приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. № 116н).

В том случае, если типовая форма не отражает специфики деятельности организации, то она имеет право разработать свою форму Отчета о прибылях и убытках на основе рекомендованной (п. 3 Указаний). Для этого ей необходимо внести соответствующее положение в учетную политику организации и утвердить форму № 2 в качестве приложения к приказу об учетной политике.

Общие правила заполнения Отчета о прибылях и убытках:

1. Все данные приводятся нарастающим итогом с начала года.

2. В графе 3 отражаются данные за 2007 год, а в графу 4 переносятся данные за предыдущий год из графы 3 Отчета о прибылях и убытках за 2006 год.

Возможно, что данные за аналогичный период прошлого года окажутся несопоставимы с данными за отчетный период. Такая ситуация возникает в случае внесения изменений в учетную политику организации, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету. Чтобы правильно составить Отчет о прибылях и убытках, необходимо скорректировать показатели за прошлый год. А в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках указать, что данные за прошлый год изменены и почему.

Добавим, что в Отчете о прибылях и убытках, составляемом по итогам 2007 года, организации должны показать данные за прошлый год. Данные берутся из формы № 2 за 2006 год. Указанные суммы доходов и расходов нужно сложить, общий итог занести в графу 4 «За аналогичный период предыдущего года» строки 090 (Прочие доходы) и строки 100 (Прочие расходы).

3. Если какой-либо показатель вычитается или он имеет отрицательное значение, то его следует указывать в круглых скобках.

4. Доходы и расходы представляются развернуто, а взаимозачет можно проводить лишь в том случае, когда это предусмотрено законодательством по бухгалтерскому учету.

5. Все строки Отчета о прибылях и убытках кодируются в соответствии с приказом Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14 ноября 2003 г. № 475/102н.

6. Все виды доходов и расходов, которые являются существенными, должны быть представлены обособленно (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 04/99), утвержденного приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).

Напомним, что показатель отчетности считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, которые принимаются на основе отчетной информации. Организация самостоятельно определяет для себя уровень существенности показателей в зависимости от их оценки, характера, конкретных обстоятельств возникновения. Сумма дохода или расхода может быть признана существенной, если ее отношение к общей величине доходов или расходов за отчетный год составляет не менее 5% (п. 1 Указаний, письмо Минфина РФ от 2 ноября 2004 г. № 07-05-14/286).

В целях формирования достоверной отчетности организация может установить свой показатель существенности (например, 7% или 10%). Учтите, что уровень существенности, который принят организацией, необходимо закрепить в учетной политике.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ за 1 квартал (1 полугодие, 9 месяцев, год) 2007 г.

		Коды		
Форма № 2 по ОКУД		0710002		
Дата (год, месяц, число)		2007	03	31
Организация <u> ООО «Престиж» </u> по ОКПО		18761395		
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН		7715201050		
Вид деятельности <u> Розничная торговля </u> по ОКВЭД		52.39.09		
Организационно-правовая форма/форма собственности <u> </u>				

Принципы составления Отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках состоит из двух таблиц.

- В первой таблице на основании своих доходов и расходов организация рассчитывает чистую прибыль, полученную за отчетный период.

- Во второй таблице приводится расшифровка прочих доходов и прочих расходов предприятия за отчетный период.

Целью деятельности любого коммерческого предприятия является получение прибыли.

Прибыль от ведения хозяйственной деятельности определяется очень просто. Для этого из суммы полученных за отчетный период доходов нужно вычесть сумму расходов, произведенных в этом отчетном периоде.

Доходы и расходы организации делятся на две группы – обычные и чрезвычайные. Последние отражаются в составе прочих расходов, а не отдельно как раньше.

Чрезвычайные доходы и расходы возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Например, стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п. В таких обстоятельствах помимо расходов (порчи и уничтожения имущества) организация может получить и доходы – страховое возмещение, компенсации и материальные ценности, поступившие при разборке испорченного имущества.

Чрезвычайные доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а чрезвычайные расходы – по дебету этого счета.

Остальные доходы и расходы являются доходами и расходами по обычным видам деятельности. В свою очередь они делятся на две группы: доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы.

В состав расходов от обычных видов деятельности входят затраты на изготовление, приобретение и продажу этих товаров и продукции, на выполнение работ, оказание услуг. Они делятся на расходы, которые непосредственно включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а также на коммерческие и управленческие расходы.

В Отчете о прибылях и убытках указывается несколько показателей прибыли:

- валовая прибыль;
- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль до налогообложения;
- чистая прибыль.

Чтобы получить показатель валовой прибыли, нужно выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) уменьшить на себестоимость этой продукции, (товаров, работ, услуг):

$$\text{Валовая прибыль} = \text{Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)} - \text{Себестоимость продукции (товаров, работ, услуг)}$$

Уменьшив валовую прибыль на величину коммерческих и управленческих расходов, мы получим прибыль или убыток от продаж.

$$\text{Прибыль (убыток) от продаж} = \text{Валовая прибыль} - \text{Коммерческие расходы} - \text{Управленческие расходы}$$

Прибыль до налогообложения образуется после того, как прибыль или убыток от продаж мы увеличим на сумму прочих доходов и уменьшим на сумму прочих расходов.

$$\text{Прибыль до налогообложения} = \text{Прибыль (убыток) от продаж} + \text{Операционные и прочие доходы} - \text{Операционные и прочие расходы}$$

Исключив из прибыли до налогообложения сумму налога на прибыль, мы получим чистую прибыль.

Чистая прибыль = Прибыль до налогообложения – Налог на прибыль

Для того, чтобы заполнить первую Таблицу Отчета о прибылях и убытках, мы разобьем ее на четыре раздела:

- «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»;
- «Прочие доходы и расходы»;
- «Прибыль»;
- «Справочно».

Раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей),	010		
в том числе:			
– от оптовой торговли;	011		
– от розничной торговли	012		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	()	()
в том числе:			
– от оптовой торговли;	021	()	()
– от розничной торговли	022	()	()
Валовая прибыль	029		
Коммерческие расходы	030	()	()
Управленческие расходы	040	()	()
Прибыль (убыток) от продаж	050		

Строка 010 «Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг»

По строке 010 отражаются доходы предприятия от обычных видов деятельности – кредитовый оборот по счету 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и экспортных пошлин.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи товаров и продукции, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Сумма доходов указывается по этой строке без учета НДС и акцизов. В состав выручки включаются предусмотренные скидки, а также вознаграждение за коммерческий кредит.

Какие поступления денежных средств по строке 010 не отражаются:

- авансы, полученные в счет предстоящей отгрузки товаров, работ, услуг;
- суммы залога или задатка;
- суммы кредита или займа;
- суммы, поступившие в погашение выданного кредита или займа;
- средства целевого финансирования;
- денежные средства, полученные посредником от покупателей за товары, принадлежащие комитенту (принципалу, доверителю).

Предприятия – производители продукции отражают по этой строке стоимость готовой продукции, проданной покупателям.

Предприятия – производители продукции отражают по этой строке стоимость готовой продукции, проданной покупателям.

Торговые организации должны показать продажную стоимость реализованных товаров.

Предприятия, выполняющие работы или оказывающие услуги, указывают стоимость выполненных работ или оказанных услуг, которые подтверждены актами сдачи-приемки.

Посреднические предприятия отражают по этой строке только сумму своего посреднического вознаграждения.

В составе выручки от реализации может быть указаны доходы от сдачи в аренду имущества организации, от участия в уставных капиталах других организаций и лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности. Но только при условии, что получение этих доходов является основным видом деятельности предприятия.

Если предприятие ведет несколько видов деятельности, то необходимо расшифровать общую сумму выручки. Для этого необходимо в Отчет включить дополнительные строки (011, 012 и т. д.) и указать выручку от каждого вида деятельности при условии, что она составляет не менее 5% от общей суммы выручки.

Строка 020 «Себестоимость проданных товаров, работ, услуг»

По строке 020 отражается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. Показатель необходимо указывать в круглых скобках.

Производственные предприятия отражают по этой строке все расходы, которые относятся на себестоимость продукции, реализованной покупателям. Иначе говоря, оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» и кредита счета 43 «Готовая продукция» или 45 «Товары отгруженные».

Если организация использует для учета затрат на производство счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то сумма превышения фактической себестоимости выпущенной продукции, сданных работ или оказанных услуг над их нормативной (плановой) себестоимостью увеличивает данные по строке 020.

В бухгалтерском учете делается проводка:

ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 40

– списана сумма превышения фактической себестоимости выпущенной продукции (сданных работ, оказанных услуг) над их нормативной стоимостью.

Если же фактическая производственная себестоимость окажется ниже нормативной (плановой) себестоимости, то сумма данного отклонения уменьшает данные по строке 020. Проводка в бухгалтерском учете будет сделана со знаком минус (или красным сторно).

Организации и предприятия, выполняющие работы и оказывающие услуги, указывают по строке 020 затраты, связанные с выполнением работ или оказанием услуг, которые реализованы в отчетном периоде.

В бухгалтерском учете эти затраты списываются следующей проводкой:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

Предприятия, которые оказывают посреднические услуги отражают по строке 020 суммы затрат, которые они понесли при осуществлении посреднической деятельности.

Эти затраты списываются следующей проводкой:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 26 «Общехозяйственные расходы»

Торговые организации указывают по этой строке покупную стоимость реализованных товаров.

Если организация торговли ведет учет товаров в покупных ценах, то по строке 020 нужно указать оборот по дебету счета 90-2 и кредиту счета 41 «Товары» (45 «Товары отгруженные»).

На предприятиях розничной торговли товары учитываются, как правило, по продажным ценам. Определить покупную стоимость реализованных товаров можно следующим образом. Оборот по дебету счета 90-2 и кредиту счета 41 «Товары» (45 «Товары отгруженные») нужно уменьшить на оборот по дебету счета 90-2 и кредиту счету 42 «Торговая наценка», который делается методом «красное сторно».

Основным видом деятельности предприятия может быть передача в аренду своего имущества или прав на пользование объектами интеллектуальной собственности. В этом случае по данной строке они указывают расходы по этим видам деятельности.

Если предприятие осуществляет несколько видов деятельности, то себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) необходимо указать отдельно по строкам, которые вводятся дополнительно (021, 022 и т. д.).

Строка 029 «Валовая прибыль»

Данные, которые приводятся по этой строке, представляет собой разницу между показателями, отраженными в двух первых строках отчета (строка 010 – строка 020). Если получен отрицательный результат (убыток), то его надо указать в круглых скобках.

Строка 030 «Коммерческие расходы»

По строке 030 необходимо указать:

- производственным предприятиям – расходы, которые связаны со сбытом продукции,
- торговым организациям – издержки обращения.

Для заполнения этой строки необходимо использовать оборот по кредиту счета 44 «Расходы на продажи» в корреспонденции со счетом 90 субсчет 7 «Коммерческие расходы».

К коммерческим относятся следующие виды расходов:

- на рекламу продукции (работ, услуг);
- на оплату вознаграждения посреднической организации за оказание услуг по сбыту продукции;
- на транспортировку продукции до места назначения;
- на погрузо-разгрузочные работы;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации.

Организации могут списывать коммерческие расходы двумя способами:

– всю сумму коммерческих расходов за месяц можно включить в расходы по обычным видам деятельности, списав их в дебет счета 90-7;

– коммерческие расходы можно распределить между реализованной и нереализованной продукцией.

Организация должна выбрать один из этих способов и закрепить его в учетной политике.

Строка 040 «Управленческие расходы»

Торговых организаций управленческие расходы включают в состав издержек обращения и учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Поэтому по строке 040 у торговых организаций всегда ставится прочерк.

Производственные предприятия учитывают управленческие расходы на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

К ним относятся следующие виды расходов:

- заработная плата административно-управленческого аппарата;
- оплата информационных, аудиторских и консультационных услуг;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- сумма начисленной амортизации и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения.

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от того, каким образом формируется себестоимость готовой продукции (работ, услуг):

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

Если учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по сокращенной себестоимости, то общехозяйственные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж». В этом случае сумма общехозяйственных расходов за отчетный период будет указана по строке 040.

Если же готовая продукция (работы, услуги) учитываются по полной производственной себестоимости, то общехозяйственные расходы ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и включаются в себестоимость готовой продукции (работ, услуг). В Отчете о прибылях и убытках общехозяйственные расходы отражаются в составе себестоимости продукции (работ, услуг) по строке 020 «Себестоимость продаж».

Выбранный способ предприятие должно закрепить в своей учетной политике.

Строка 050 «Прибыль (убыток) от продаж»

По строке 050 отражается финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг). Убыток от продаж указывается в круглых скобках.

Показатель по строке 050 можно рассчитать по формуле:

строка 029 – строка 030 – строка 040

Раздел «Прочие доходы и расходы»

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060		

1	2	3	4
Проценты к уплате	070		
Доходы от участия в других организациях	080	()	()
Прочие доходы	090		
Прочие расходы	100	()	()

Строка 060 «Проценты к получению».

По этой строке показывается сумма процентов, которые организация должна в отчетном периоде получить:

- за пользование денежными средствами, которые она передала другой организации или физическому лицу;
- за пользование денежными средствами, которые находятся на счете организации в банке;
- по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, акциям, облигациям, векселям и пр.

Суммы таких доходов отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами:

- 51 «Расчетные счета»
- 52 «Валютные счета»
- 55 «Специальные счета»
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»
- 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Проценты по коммерческому кредиту, который связан с продажей товаров (работ, услуг), по строке 060 указывать не следует. Они включаются в выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и отражаются по строке 010.

Строка 070 «Проценты к уплате»

По этой строке отражаются суммы процентов, которые предприятие должно в отчетном периоде уплатить по полученным кредитам и займам.

Сумма таких расходов отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами:

- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Проценты по кредитам и займам, которые включены в стоимость приобретенных основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов, по строке 070 указывать не следует.

По строке 070 показатель записывается в круглых скобках.

Строка 080 «Доходы от участия в других организациях»

По этой строке отражаются доходы от участия в уставных капиталах других организаций, включая проценты и дивиденды по ценным бумагам.

Доходы от долевого участия в уставных капиталах других предприятий и дивиденды по акциям отражаются в бухгалтерском учете по мере объявления их размеров источником выплаты. В бухгалтерском учете такие доходы учитываются следующим образом:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Строка 090 «Прочие доходы»

Здесь необходимо расшифровать отдельные виды прочих расходов. Это проценты к получению и уплате. А также доходы от участия в других организациях. Все прочие расходы теперь вносят в строки 090 и 100.

К ним относятся:

- доходы от продажи и прочего списания основных средств, нематериальных активов, материалов, ценных бумаг, иностранной валюты и других ценностей организации;
- прибыль, которую организация получила в результате совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества), и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение или пользование;
- денежные средства, которые организация получила сверх стоимости своего первоначального вклада при разделе имущества простого товарищества;
- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (по договору аренды);
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которые организация должна получить в отчетном периоде по решению суда (полученные или признанные к получению);
- часть стоимости активов, полученных безвозмездно (в том числе по договору дарения), списанная со счета, на котором ведется учет доходов будущих периодов;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году (такие операции, как правило, возникают при исправлении ошибок в бухгалтерском учете, допущенных в предыдущие отчетные периоды);
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности с учетом НДС;
- курсовые разницы;
- суммы дооценки активов, которые возникают в результате переоценки основных средств;
- имущество, излишек которого выявлен при инвентаризации и т. д.

Раздел «Прибыль»

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	()	()
Налог на прибыль прошлых лет	151	()	()
Штрафные санкции по налогам и сборам	152	()	()
Налог на игорный бизнес	160	()	()
ЕНВД	170	()	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190		

Строка 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения»

По этой строке показывается финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации за 2007 год. Он определяется следующим образом.

К прибыли (убытку) от продаж (строка 050) прибавляются:

- проценты к получению (строка 060);
- доходы от участия в других организациях (строка 080);
- прочие доходы (строка 090).

Затем из полученной суммы вычитаются:

- проценты к уплате (строка 070);
- прочие расходы (строка 100).

Строка 141 «Отложенные налоговые активы»

По этой строке отражается разница между начисленными и погашенными в отчетном периоде отложенными налоговыми активами (ОНА).

Для заполнения этой строки необходимо из величины дебетового оборота по счету 09 «Отложенные налоговые активы» вычесть сумму кредитового оборота по этому счету.

Возможно, что результат будет иметь отрицательное значение. В этом случае не забудьте указать его в круглых скобках.

Строка 142 «Отложенные налоговые обязательства»

По этой строке отражается разница между начисленными и погашенными в отчетном периоде отложенными налоговыми обязательствами (ОНО).

Для заполнения этой строки нужно из кредитового оборота по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» за отчетный период вычесть сумму дебетового оборота по этому счету. В том случае, если в результате получится отрицательный показатель, его нужно указать в круглых скобках.

Строка 150 «Текущий налог на прибыль»

По строке 150 отражается сумма налога на прибыль, которая подлежит уплате в бюджет за отчетный период (ТНП). Она рассчитывается путем корректировки условного расхода по налогу на прибыль на величину постоянных налоговых обязательств (активов) и отложенных налоговых активов и обязательств:

$$\text{ТНП} = \text{УР (или – УД)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где УР (УД) – условный расходы (условный доход) по налогу на прибыль, который определяется путем умножения бухгалтерской прибыли или убытка (показатель по строке 140) на ставку налога на прибыль.

Показатель по строке 150 должен соответствовать сумме налога на прибыль, которая отражена по строке 250 раздела 02 Налоговой декларации по налогу на прибыль за 2007 год. Форма налоговой декларации по налогу на прибыль утверждена приказом МНС РФ от 11 ноября 2003 г. № БГ-3-02/614.

Строка 151 «Налог на прибыль прошлых лет»

По строке 151 отражается сумма налога на прибыль, которая доначислена в связи с обнаружением ошибки в налоговом учете за предыдущие налоговые периоды. Так рекомендуют поступать специалисты Минфина РФ в своем письме от 23августа 2004 г. № 07-05-14/219.

Строка 152 «Штрафные санкции по налогам и сборам»

В бухгалтерском учете суммы штрафных санкций по налогам и сборам отражаются следующей проводкой:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 68 «Прибыли и убытки».

По мнению Минфина РФ, сумму штрафных санкций по налогам и сборам организации должны отражать после текущего налога на прибыль (письмо Минфина РФ от 02 марта 2004 г. № 16-00-16/29). Для этого можно ввести дополнительную строку – 152.

Строка 160 «Налог на игорный бизнес»

Организации, которые занимаются игорным бизнесом, отражают сумму налога на игорный бизнес, подлежащий уплате в бюджет за отчетный период, по дополнительной строке 160.

Строка 170 «ЕНВД»

Организации, которые переведены на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) по одному из видов деятельности, должны заполнить дополнительную строку 170. В ней отражается сумма ЕНВД, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период (письмо Минфина РФ от 18 августа 2004 г. № 07-05-14/215).

Строка 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода»

Для того чтобы заполнить эту строку, необходимо прибыль (убыток) до налогообложения (строка 140) увеличить на сумму отложенных налоговых активов (строка 141), а затем уменьшить на величину отложенных налоговых обязательств (строка 142) и текущего налога на прибыль (строка 150):

$$\text{ЧП} = \text{ПР/УБ} + \text{ОНА} - \text{ОНО} - \text{ТНП}$$

Именно так Минфин РФ в своем письме от 15 сентября 2003 г. № 16-00-14/280 рекомендует рассчитывать показатель чистой прибыли в Отчете о прибылях и убытках.

В том случае, если организация отражает в Отчете суммы штрафных санкций по налогам и сборам, доплаты по налогу на прибыль в связи с обнаружением ошибки, налога на игорный бизнес или ЕНВД, часть прочих доходов и расходов (строки 151–181), то прибыль (убыток) до налогообложения уменьшается еще и на эти суммы.

Показатель по строке 190 можно рассчитать по формуле:

Строка 190 = строка 140 + строка 141 – строка 142 – строка 150 – строка 151 – строка 152 – строка 160 – строка 170 + строка 180 – строка 181



ПРИМЕР По итогам финансово-хозяйственной деятельности за 2007 год ЗАО «Завод Протон» имеет следующие показатели:

- прибыль от обычных видов деятельности составляет 67 000 руб.;
- сальдо прочих доходов и расходов – 33 000 руб.

Таким образом, бухгалтерская прибыль (ПР) составляет 100 000 руб. (67 000 + 33 000).

Условный расход по налогу на прибыль (УР) составляет 24 000 руб. (100 000 руб. × 24%);

- постоянные налоговые обязательства (ПНО) – 7000 руб.;
- постоянные налоговые активы (ПНА) – 2000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО «Завод Протон» были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

- 67 000 руб. – отражена прибыль от обычных видов деятельности;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

- 33 000 руб. – списано сальдо прочих доходов и расходов;

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

- 24 000 руб. – отражена сумма налога на бухгалтерскую прибыль;

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» субсчет «ПНО» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

- 7000 руб. – сформировано постоянное налоговое обязательство;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки» субсчет «ПНА»

- 2000 руб. – сформирован постоянный налоговый актив.

Рассчитаем показатель чистой прибыли на конец отчетного периода:

$$\text{ЧП} = (67\,000 \text{ руб.} + 33\,000 \text{ руб.}) - 24\,000 \text{ руб.} - 7000 \text{ руб.} + 2000 \text{ руб.} = 71\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, кредитовое сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» на 31 декабря 2007 года будет равно 71 000 руб.

Вариант 1. В бухгалтерском и налоговом учете получена прибыль.

Предположим, что в 2006 году произошло следующее:

– был сформирован отложенный налоговый актив (ОНА) на сумму 11 000 руб., а погашен – на сумму 8000 руб. – было сформировано отложенное налоговое обязательство (ОНА) на сумму 9000 руб., а погашено – на сумму 3000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО «Завод ПРОТОН» были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 09 «ОНА» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– 11 000 руб. – сформирован отложенный налоговый актив;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 09 «ОНА»

– 8000 руб. – погашена часть ранее сформированного отложенного налогового актива;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 77 «ОНО»

– 9000 руб. – сформировано отложенное налоговое обязательство;

ДЕБЕТ 77 «ОНО» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– 3000 руб. – погашена часть ранее сформированного отложенного налогового обязательства.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотом составила:

– по счету 09 – 3000 руб. (11 000 – 8000);

– по счету 77 – 6000 руб. (9000 – 3000).

Рассчитаем текущий налог на прибыль:

$ТНП = 24\ 000\ \text{руб.} + 7000\ \text{руб.} - 2000\ \text{руб.} + 3000\ \text{руб.} - 6000\ \text{руб.} = 26\ 000\ \text{руб.}$

Прибыль по данным налогового учета составляет 108 333,33 руб. Сумма налога на прибыль, указанная в налоговой декларации по налогу на прибыль равна 26 000 руб. ($108\ 333,33\ \text{руб.} \times 24\%$).

Исходя из полученных показателей, ЗАО «Завод ПРОТОН» должно заполнить часть Отчета о прибылях и убытках за 2007 год так, как показано в таблице 1.

Таблица 1

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	100	...
Отложенные налоговые активы	141	3	...
Отложенные налоговые обязательства	142	(6)	...
Текущий налог на прибыль	150	(26)	...
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	71	...
СПРАВОЧНО			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	5	...

Вариант 2. В бухгалтерском учете получен убыток, а в налоговом учете – прибыль.

Изменим условия предыдущего примера.

Предположим, что в декабре 2007 года ЗАО «Завод ПРОТОН» продал грузовой автомобиль. Убыток от продажи основного средства составил 120 000 руб. В результате по данным бухгалтерского учета образовался убыток в размере 20 000 руб. ($67\ 000 + (33\ 000 - 120\ 000)$). Условный доход по налогу на прибыль составил 4 800 руб. ($20\ 000\ \text{руб.} \times 24\%$).

В бухгалтерском учете ЗАО «Завод ПРОТОН» были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

– 67 000 руб. – отражена прибыль от обычных видов деятельности;

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

– 87 000 руб. (120 000 руб. – 33 000 руб.) – списано сальдо прочих доходов и расходов;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки»

– 4800 руб. – отражена сумма налога на бухгалтерскую прибыль;

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» субсчет «ПНО» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

– 7000 руб. – сформировано постоянное налоговое обязательство;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» КРЕДИТ 99 «Прибыли и убытки» субсчет «ПНА»

– 2000 руб. – сформирован постоянный налоговый актив.

Показатель чистой прибыли на конец отчетного периода будет равен:

ЧП = (67 000 руб. – 87 000 руб.) + 4800 руб. – 7000 руб. + 2000 руб. = – 20 200 руб.

В налоговом учете сумма убытка не учитывается при расчете налога на прибыль в текущем отчетном периоде, а включается в состав прочих расходов равными долями в течение оставшегося срока полезного использования объекта основных средств (п. 3 ст. 268 НК РФ). Таким образом, в бухгалтерском учете ЗАО «Завод «Протон» возникла вычитаемая временная разница в размере 120 000 руб., на основании которой бухгалтер сформировал отложенный налоговый актив:

$ОНА = 120\,000 \text{ руб.} \times 24\% = 28\,800 \text{ руб.}$

Разница между дебетовым и кредитовым оборотом составила:

– по счету 09 – 31 800 руб. (11 000 – 8000 + 28 800);

– по счету 77 – 6000 руб. (9000 – 3000).

Таким образом, сумма текущего налога на прибыль не изменилась и составила:

ТНП = – 4800 руб. + 7000 руб. – 2000 руб. + 31 800 руб. – 6000 руб. = 26 000 руб.

Форму № 2 бухгалтер ЗАО «Завод «Протон» должен заполнить следующим образом (см. табл. 2):

Таблица 2

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	(20)	...
Отложенные налоговые активы	141	31,8	...
Отложенные налоговые обязательства	142	(6)	...
Текущий налог на прибыль	150	(26)	...
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	(20,2)	...
СПРАВОЧНО			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	5	...

Вариант 3. В бухгалтерском учете получена прибыль, а в налоговом учете – убыток.

Вернемся к первоначальным условиям нашего примера.

Предположим, что ЗАО «Завод ПРОТОН» учитывает доходы и расходы в целях налогообложения кассовым методом.

Осенью 2007 года решением суда была присуждена к уплате сумма штрафных санкций за нарушение условий договора поставки с покупателем в размере 115 000 руб. Указанная сумма была отражена в бухгалтерском учете в составе прочих расходов 2007 года. В налоговом учете эту сумму можно включить в прочие расходы текущего периода только после фактической оплаты. В результате в 2007 году образовалась вычитаемая временная разница, на основании которой был сформирован отложенный налоговый актив в размере 27 600 руб. ($115\,000 \text{ руб.} \times 24\%$).

В декабре 2007 года задолженность по штрафным санкциям была погашена. Одновременно была списана сумма ранее сформированного отложенного налогового актива.

По данным бухгалтерского учета за 2007 год организация получила:

- прибыль в размере 100 000 руб.,
- условный расход по налогу на прибыль (УР) – 24 000 руб.,
- постоянное налоговое обязательство (ПНО) – 7000 руб.,
- постоянный налоговый актив (ПНА) – 2000 руб.

Величина чистой прибыли равна 71 000 руб. ($100\,000 - 24\,000 - 7000 + 2000$).

По данным налогового учета убыток составил 6 666,67 руб. ($108\,333,33 - 115\,000$).

В этом случае налоговая база по налогу на прибыль считается равно нулю (п. 8 ст. 274 НК РФ). Сумма убытка, отраженная в налоговом учете, является вычитаемой временной разницей, на основании которой необходимо сформировать отложенный налоговый актив:

$ОНА = 6\,666,67 \text{ руб.} \times 24\% = 1\,600 \text{ руб.}$

Разница между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 09 составила – 23 000 руб. ($11\,000 \text{ руб.} - 8000 \text{ руб.} - 27\,600 \text{ руб.} + 1600 \text{ руб.}$). Разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 77 по-прежнему равна 6 000 руб. ($9000 \text{ руб.} - 3000 \text{ руб.}$).

Таким образом, сумма текущего налога на прибыль будет равна:

$ТНП = 24\,000 \text{ руб.} + 7000 \text{ руб.} - 2000 \text{ руб.} + (-23\,000 \text{ руб.}) = 6000 \text{ руб.} = 0 \text{ руб.}$

Форму № 2 бухгалтер ЗАО «Завод «Протон» должен заполнить следующим образом (см. табл. 3):

Таблица 3

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	100	...
Отложенные налоговые активы	141	(23)	...
Отложенные налоговые обязательства	142	(6)	...
Текущий налог на прибыль	150	—	...
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	71	...
СПРАВОЧНО			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	5	...

Вариант 4. В бухгалтерском и налоговом учете получен убыток.

Теперь рассмотрим ситуацию, когда ЗАО «Завод «Ксенон» в декабре 2007 года осуществило сразу две операции:

- продажу основного средства, в результате которой был получен убыток в размере 120 000 руб.;
- погашение задолженности по штрафным санкциям, присужденным к уплате решением суда, на сумму 115 000 руб.

В этом случае убыток, по данным бухгалтерского учета за 2007 год, составит 20 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} - 120\,000 \text{ руб.}$). Величина условного дохода по налогу на прибыль – 4800 руб. ($20\,000 \text{ руб.} \times 24\%$). Сумма ПНО равна 7000 руб., ПНА – 2000 руб.

Показатель чистой прибыли на конец отчетного периода будет равен:

ЧП = (67 000 руб. + 33 000 руб. – 120 000 руб.) + 4 800 руб. – 7000 руб. + 2000 руб. = – 20 200 руб.

Разница между дебетовым и кредитовым оборотом составила:

– по счету 09 – 5800 руб. (11 000 руб. – 8000 руб. + 28 800 руб. – 27 600 руб. + 1600 руб.);

– по счету 77 – 6000 руб. (9000 руб. – 3000 руб.).

По данным налогового учета убыток составил – 6 666,67 руб. (115 000 – 108 333,33). Тем не менее, текущий налог на прибыль равен нулю.

ТНП = – 4800 руб. + 7000 руб. – 2000 руб. + 5800 руб. – 6000 руб. = 0 руб.

Показатель, который бухгалтер ЗАО «Завод «Ксенон» отразит по строке «Отложенный налоговый актив» формы № 2, будет равен – 5800 руб. (11 000 руб. – 8000 руб. + 28 800 руб. – 26 000 руб.).

В форме № 2 2006 год будут указаны такие данные (см. табл. 4):

Таблица 4

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	(20)	...
Отложенные налоговые активы	141	5,8	...
Отложенные налоговые обязательства	142	(6)	...
Текущий налог на прибыль	150	–	...
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	(20,2)	...
СПРАВОЧНО			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	5	...

Раздел «Справочно»

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Справочно.			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию	210		
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Строка 200 «Постоянные налоговые обязательства (активы)»

По строке 200 отражается сумма постоянных налоговых активов и обязательств, которые организация сформировала в отчетном периоде на основе возникших положительных и отрицательных постоянных разниц.

В бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Для отражения в бухгалтерском учете постоянных налоговых активов необходимо сделать обратную проводку.

Так как для ПНО и ПНА предусмотрена лишь одна строка, следовательно, в этой строке нужно указать свернутую (сальдированную) сумму постоянных налоговых обязательств и активов. Это значит, что по строке 200 следует указать лишь разницу между ПНО и ПНА.

В том случае, когда величина сформированных ПНА окажется больше величины ПНО, показатель по строке 200 необходимо указать в круглых скобках.

Малые предприятия по строке 141 «Отложенные налоговые активы», 142 «Отложенные налоговые обязательства», 200 «Постоянные налоговые активы и обязательства» ставят прочерк. А по строке 150 «Текущий налог на прибыль» указывают сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет, на основании декларации по налогу на прибыль.

Строка 210 «Базовая прибыль (убыток) на акцию»

По строке 210 и 220 акционерные общества должны раскрыть информацию о прибыли, которая приходится на одну акцию. Расчет осуществляется в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, которые утверждены приказом Минфина РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

Базовая прибыль (убыток) на акцию отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, которая причитается акционерам-владельцам обыкновенных акций.

Для расчета этого показателя надо сначала рассчитать средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые находятся в обращении в течение отчетного периода. Для этого количество обыкновенных акций на 1-е число каждого месяца отчетного периода суммируют и делят на количество месяцев. После этого базовую прибыль (убыток) на акцию рассчитывают по следующей формуле:

$$\text{Базовая прибыль (убыток) на акцию} = \frac{\text{Чистая прибыль} - \text{Дивиденды по привилегированным акциям}}{\text{Средневзвешенное количество обыкновенных акций}}$$

Строка 220 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию»

Разводненная прибыль (убыток) на акцию отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в случае:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции;
- исполнения всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Расчет разводненной прибыли основан на предположении, что привилегированные акции обменены на обыкновенные. Сумма обыкновенные акции, которые были с самого начала, и тех, что получены в результате конвертации привилегированных акций, представляет собой суммарное количество обыкновенных акций. Далее расчет разводненной прибыли (убыток) на акцию ведется по формуле:

$$\text{Разводненная прибыль (убыток) на акцию} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Суммарное количество обыкновенных акций}}$$

Таблица 12

«Расшифровка отдельных прибылей и убытков»

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	210				
Прибыль (убыток) прошлых лет	220				
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	230				
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	240				
Отчисления в оценочные резервы	250	х		х	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности	260				

Вторая таблица Отчета о прибылях и убытках предназначена для расшифровки прочих доходов (графа 3 и 5) и прочих расходов (графа 4 и 6):

- в графах 3 и 4 – за отчетный период;
 в графах 5 и 6 – за аналогичный период предыдущего года.
- по строке 210 отражаются суммы штрафов, пеней и неустоек за нарушение хозяйственных договоров, полученные (уплаченные) организацией. Они принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.
 - по строке 220 указывается прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году.
 - по строке 230 приводится сумма убытков, причиненных ненадлежащим исполнением обязательств, которую получает (возмещает) организация.
 - по строке 240 записывают сумму положительных и отрицательных курсовых разниц, возникших при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.
 - по строке 250 отражаются суммы отчислений в резерв под снижение стоимости материальных ценностей, в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, в резервы по сомнительным долгам.
 - по строке 260 вписываются суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности и которые в отчетном периоде списаны на финансовые результаты деятельности организации.

10.2.3. Отчет об изменениях капитала (форма № 3)

Отчет об изменениях капитала (форма № 3) включается только в состав годовой бухгалтерской отчетности. В нем расшифровываются отдельные показатели Бухгалтерского баланса.

Однако есть ряд организаций, которые могут не сдавать эту форму в составе годовой отчетности. Об этом сказано в Указаниях об объеме форм бухгалтерской отчетности, которые утверждены приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

К таким организациям относятся:

- субъекты малого предпринимательства, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку (п. 3);
- общественные организации (объединения), которые не осуществляют предпринимательскую деятельность и не имеют оборотов по продаже товаров, работ, услуг кроме выывшего имущества (п. 4).
- некоммерческие организации, если у них отсутствуют данные для заполнения этой формы (п. 4).

Типовая форма Приложения к бухгалтерскому балансу приведена в приложении к Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Однако не всегда для отражения хозяйственной деятельности предприятия достаточно тех строк, которые приведены в типовой форме. Поэтому мы постарались рассмотреть все возможные ситуации, которые могут возникнуть при заполнении этой формы и добавили в Отчет об изменениях капитала дополнительные строки.

Если организация использует типовую форму, то незаполненные строки желательно из нее удалить.

Отчет об изменениях капитала составляется в тысячах (код – 384) или в миллионах (код – 385) рублей. Соответствующий код указывается в шапке Приложения.

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА за 2006 г.		Коды		
		0710003		
Форма № 3 по ОКУД Дата (год, месяц, число)		2006	31	12
Организация <u>ООО «Престиж»</u> по ОКПО		18761395		
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН		7715201050		
Вид деятельности <u>Розничная торговля</u> по ОКВЭД		52.39.09		
Организационно-правовая форма/форма собственности		65	16	
<u>ООО</u> <u>частная</u> по КОПФ/ОКФС				
Единица измерения тыс. руб /млн руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ		384/385		

Отчет об изменении капитала включает в себя два раздела – «Изменение капитала», «Резервы», а также «Справки».

Коды строк в этих Таблицах этих разделов организации проставляют самостоятельно.

При этом они могут использовать кодировку, предложенную автором.

Раздел 1. Изменение капитала

В таблице первого раздела необходимо отразить изменение собственного капитала организации за два года – предыдущий год и за отчетный период.

Составляющие собственного капитала расшифровываются в графах, а изменения и остаток капитала – по строкам отчета.

Графы

Собственный капитал организации включает в себя:

- графа 3 – уставный капитал;
- графа 4 – добавочный капитал;
- графа 5 – резервный капитал;
- графа 6 – нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

В графе 7 «Итого» отражаются данные о движении собственном капитале в целом по организации. Чтобы заполнить эту графу, вам необходимо сложить (или вычесть) показатели по графам 3–6 каждой строки таблицы.

Показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Отчет об изменении капитала (форма № 3)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 100 графа 7	Графа 3: строка 410 + строка 420 + строка 430 +/- строка 470
Строка 140 графа 7	Графа 4: строка 410 + строка 420 + строка 430 +/- строка 470

Строки

Таблицу первого раздела можно условно разделить на 5 частей:

- строка 001 – сальдо на 31 декабря 2005 года;
- строки 005–006 – изменения в учетной политике и результат переоценки основных средств на начало 2006 года;
- строки 010–040 – сальдо на 1 января 2005 года, изменения капитала за 2004 год, сальдо на 31 декабря 2006 года;
- строки 050–060 – изменения в учетной политике и результат переоценки основных средств на начало 2007 года;
- строки 100–140 – сальдо на 1 января 2006 года, изменения капитала за 2005 год, сальдо на 31 декабря 2007 года;

I. Изменения капитала

Показатель		Уставный капитал	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
наименование	код					
1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему	001					
2005 г.						
(предыдущий год)						
Изменения в учетной политике	005	х	х	х		
Результат от переоценки объектов основных средств	006	х		х		
		х				

1	2	3	4	5	6	7
Остаток на 1 января предыдущего года	010					
Формирование уставного капитала	011		x	x	x	
Результат от пересчета иностранных валют	012	x		x	x	
Чистая прибыль (убыток)	013	x	x	x		
Дивиденды	014	x	x	x	()	()
Отчисления в резервный фонд	015	x	x		()	—
Покрытие убытков	016	x	x	()		—
Другие направления использования чистой прибыли	017	x	x	x	()	()
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций (внешних источников)	021			x	x	
увеличение номинальной стоимости акций (долей)	022		()	x	()	—
реорганизации юридического лица	023			x		
безвозмездного вклада учредителей в имущество ООО	024	x		x	x	
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций (номинальной стоимости долей)	031	()	x	x		—
уменьшения количества акций (изъятия вкладов участниками)	032	()	x	()	x	()
реорганизации юридического лица	033	()	()	x	()	()
<i>выбытие дооцененных основных средств</i>	034	x	()	x		—
<i>выплаты процентов по собственным облигациям</i>	035	x	x	()	x	()
Остаток на 31 декабря предыдущего года	040					
2006 г.						
(отчетный год)						
Изменения в учетной политике	050	x	x	x		
Результат от переоценки объектов основных средств	060	x		x		
		x				
Остаток на 1 января отчетного года	100					
Формирование уставного капитала	101		x	x	x	
Результат от пересчета иностранных валют	102	x		x	x	
Чистая прибыль (убыток)	103	x	x	x		

1	2	3	4	5	6	7
Дивиденды	104	x	x	x	()	()
Отчисления в резервный фонд	110	x	x		()	—
Покрытие убытков	116	x	x	()		—
Другие направления использования чистой прибыли	117	x	x	x	()	()
Увеличение величины капитала за счет:						
дополнительного выпуска акций (внешних источников)	121			x	x	
увеличение номинальной стоимости акций (долей)	122		()	x	()	—
реорганизации юридического лица	123			x		
Уменьшение величины капитала за счет:						
уменьшения номинала акций (номинальной стоимости долей)	131	()	x	x	x	—
уменьшения количества акций (изъятия вкладов участниками)	132	()	x	()	x	()
реорганизации юридического лица	133	()	()	x	()	()
<i>выбытие дооцененных основных средств</i>	134	x	()	x		—
<i>выплаты процентов по собственным облигациям</i>	135	x	x	()	x	()
Остаток на 31 декабря отчетного года	140					

Третья и пятая части Таблицы этого раздела делится на пять отсеков:

- остаток на начало года;
- строки:
 - «Формирование уставного капитала»;
 - «Результат от пересчета иностранных валют»;
 - «Чистая прибыль»;
 - «Дивиденды»;
 - «Отчисления резервный фонд».

Показатели по этим строкам могут быть как положительными, так и отрицательными (в этом случае они отражаются в круглых скобках);

- строка «Увеличение величины капитала за счет» с расшифровкой. Показатели в этом отсеке могут быть только положительными;
- строка «Уменьшение величины капитала за счет» с расшифровкой. Показатели в этом отсеке могут быть только отрицательными;
- остаток на конец года.

Некоторые части Таблицы первого раздела заполняются аналогично, только данные в них приводятся за различные периоды. Например:

- строки 005–006 (предыдущий отчетный период) и строки 050–060 (отчетный год);
- строки 010–040 (предыдущий отчетный период) и строки 100–140 (отчетный год).

Данные в первые три части таблицы переносятся из соответствующих строк Отчета об изменениях капитала за 2005 года следующим образом (см. табл. 1).

Таблица 1

Отчет об изменениях капитала за 2006 год	Отчет об изменениях капитала за 2005 год
Строки:	Строки:
001	040
005	050
006	060
010	100
011	101
012	102
013	103
014	104
015	110
016	116
017	117
021	121
022	122
023	123
031	131
032	132
033	133
034	134
040	140

Как мы уже сказали, данные по строкам таблицы приводятся в отношении собственного капитала организации в целом, а также в отношении всех составляющих собственного капитала (уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли или непокрытого убытка).

В годовой бухгалтерской отчетности, в том числе и в Отчете об изменениях капитала, резервный капитал, а также нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отражаются без учета рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год.

Графа 3 «Уставный капитал»

В этой графе отражается информация о движении уставного капитала организации.

Уставный капитал – это сумма вкладов, первоначально внесенная собственниками (участниками, учредителями) в имущество предприятия. Уставной определяет долю каждого участника в управлении предприятием и гарантирует интересы его кредиторов.

Бухгалтерский учет уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал»:

- кредитовый остаток показывает сумму зарегистрированного уставного капитала;
- оборот по кредиту – сумму, на которую был увеличен уставный капитал, в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями»;
- оборот по дебету – уменьшение уставного капитала.

Исходя из требований действующего законодательства, из экономической ситуации и практической целесообразности, руководство организации может уменьшать и увеличивать размер уставного капитала, а также изменять его структуру.

Увеличение уставного капитала

Способы, с помощью которых организации осуществляют увеличение уставного капитала, зависят от его организационно-правовой формы.

Акционерные общества для этого увеличивают номинал уже выпущенных акций или выпускают дополнительные акции (дополнительная эмиссия акций). Решение об увеличении уставного капитала принимается общим собранием акционеров (ст. 28 с Закона № 208-ФЗ).

Общества с ограниченной ответственностью для увеличения размера уставного капитала принимают дополнительные вклады от участников общества, а также от новых лиц, принимая их в состав учредителей ООО.

Кроме того, уставный капитал юридического лица может увеличиться в результате его реорганизации, когда к нему присоединяется другое юридическое лицо.

Увеличение уставного капитала предприятия может осуществляться за счет внешних или внутренних источников финансирования.

Если увеличение уставного капитала осуществляется за счет внешних источников финансирования (за счет привлечения дополнительных средств и новых участников), то общая сумма собственного капитала организации увеличивается.

Если же на увеличение уставного капитала направляются внутренние источники (нераспределенная прибыль, резервный и добавочный капитал), то величина собственного капитала организации не изменяется.

Это правило нужно учитывать при заполнении Отчета об изменении капитала.

Уменьшение уставного капитала

Акционерные общества могут уменьшить величину уставного капитала путем уменьшения номинал уже выпущенных акций или путем сокращения количества собственных акций.

Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью может уменьшиться при выходе участников общества из состава учредителей или при уменьшении величины их вкладов.

Кроме того, уставный капитал юридического лица может уменьшиться в результате его реорганизации, когда из него выделяется другое юридическое лицо.

Независимо от того, каким способом был уменьшен уставный капитал организации, в любом случае величина собственного капитала организации тоже уменьшиться. Исключением является уменьшение номинала уже выпущенных акций в том случае, если полученные средства направляются на погашение убытков АО.

Строка 040 «Остаток на 31 декабря предыдущего года»

По строке 040 отражается кредитовое сальдо по счету 80 «Уставный капитал» по состоянию на 1 января 2007 года.

Показатель по строке 040 графы 3 Отчета об изменении капитала (форма № 3) равен показателю по строке 410 графы 3 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Строка 100 «Остаток на 1 января года отчетного года»

Показатель в эту строку переносится из строки 040 графы 3 Отчета об изменении капитала за 2007 год.

Строка 101 «Формирование уставного капитала»

Организации, которые были созданы в 2007 году, должны отразить свой уставный капитал. Для этого им необходимо включить в Таблицу дополнительную строку 101 «Формирование уставного капитала».

По этой строке указывается величина уставного капитала организации, которая была зафиксирована в учредительных документах на момент ее государственной регистрации.

Этот показатель нужно взять из самой первой проводки, которая была сделана в бухгалтерском учете организации после ее государственной регистрации.

Сумма, которая указывается в дополнительной строке «Создание юридического лица», равна обороту по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Строки «Увеличение капитала за счет»

Эту часть таблицы заполняют те организации, у которых величина уставного капитала за период с 1 января по 31 декабря 2007 года увеличилась. При этом они используют кредитовый оборот по счету 80 «Уставный капитал» за указанный период.

Строка 121 «дополнительного выпуска акций»

Выпуск дополнительных акций может осуществлять акционерным обществом:

- за счет собственного имущества общества (в этом случае акции размещаются только среди акционеров);
- путем размещения акций по подписке.

В первом случае порядок заполнения строки 121 будет точно такой же, как описан ниже (см. порядок заполнения строки 122). Поэтому сразу рассмотрим порядок заполнения этой строки при размещении дополнительных акций путем подписки.

На дату регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, в бухгалтерском учете делается такая запись:

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал» КРЕДИТ 80

– 3 000 000 руб. – отражено увеличение уставного капитала акционерного общества.

При размещении акций путем подписки общая величина собственного капитала организации увеличивается. Поэтому сумму увеличения уставного капитала необходимо отразить не только в графе 3, но и в графе 7.

Общества с ограниченной ответственностью могут использовать строку 121 для отражения суммы увеличения уставного капитала ООО за счет внешних источников (внесение дополнительных вкладов участниками, включение в состав учредителей новых членов). В этом случае имеет смысл указать другое название строки, например: строка 121 «внешних источников».

Строка 122 «увеличение номинальной стоимости акций»

Номинальная стоимость акций акционерного общества может быть увеличена только за счет внутренних источников организации.

Внутренними источниками увеличения уставного капитала АО является:

- эмиссионный доход;
- средства от переоценки основных средств;
- нераспределенная прибыль прошлых лет или отчетного периода.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала АО за счет внутренних источников отражается такими проводками (только после внесения изменений в учредительные документы организации):

ДЕБЕТ 83 «Добавочный капитал» КРЕДИТ 80

– увеличен уставный капитал акционерного общества за счет эмиссионного дохода или за счет средств от переоценки основных средств;

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 80

– увеличен уставный капитал за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

При увеличении номинальной стоимости акций общая величина собственного капитала организации остается неизменной: величина уставного капитала увеличивается, а размер добавочного капитала и суммы нераспределенной прибыли уменьшается.

Поэтому показатель увеличения уставного капитала необходимо отразить по строке 122 дважды:

- в графе 3 – положительное значение;
- в графе 4 или 6 – отрицательное значение (в круглых скобках).

Для заполнения строки 122 необходимо использовать дебетовый оборот по счету 83 и 84 в корреспонденции со счетом 80.

Показатель в графе 7 по строке 122 должен быть равен нулю.

Общества с ограниченной ответственностью могут использовать строку 122 для отражения суммы увеличения уставного капитала ООО за счет нераспределенной прибыли прошлых лет или за счет средств, полученных от переоценки. В этом случае имеет смысл изменить название строки, например: строка 122 «увеличение номинальной стоимости долей».

Строка 123 «реорганизации юридического лица»

Увеличение уставного капитала организации, как акционерного общества, так и общества с ограниченной ответственностью, могло произойти вследствие реорганизации в форме присоединения другой организации ($A + B = A$).

Учтите, что если реорганизация организаций прошла в форме слияния ($A + B = C$), то прежние организации (A и B) перестали существовать, зато появилась новая организация (C).

Величину уставного капитала на момент государственной регистрации новая организация должна отразить по строке «Формирование уставного капитала».

При реорганизации предприятия в бухгалтерском учете никаких проводок делать не нужно.

Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов реорганизации предприятий установлен Методическими рекомендациями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации, которые утверждены приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. № 44н.

Перед проведением реорганизации предприятие должно составить промежуточную бухгалтерскую отчетность. Она составляется на дату, предшествующую внесению соответствующей записи в ЕГРЮЛ, и отражает то имущество и обязательства, которые принадлежали предприятию непосредственно перед присоединением имущества и обязательств другой организации.

Затем необходимо объединить промежуточный бухгалтерский баланс реорганизуемого предприятия и ликвидационный бухгалтерский баланс присоединяемой организации. Для этого к показателям графы 4 «На конец отчетного периода» промежуточного бухгалтерского баланса построчно прибавляются (а в некоторых случаях, например, показатель непокрытого убытка, вычитаются) показатели передаточного акта, составленного реорганизуемым предприятием. Показатели в графе 3 «на начало отчетного периода» Бухгалтерского баланса реорганизуемого предприятия не меняются.

В результате появляется объединенный бухгалтерский баланс, который отражает то имущество и обязательства, которым организация владеет после проведения реорганизации. Соответственно появляются и новые остатки по счетам бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете реорганизованного предприятия необходимо изменить остатки по счетам в соответствии с объединенным балансом. Для этого можно использовать транзитный счет, который корреспондирует с дебетом активных счетов и субсчетов и с кредитом пассивных счетов и субсчетов. Этот счет обычно называют «нулевым» и обозначают – 00.

Величина уставного капитала, указанная в объединенной бухгалтерской отчетности, должна соответствовать той, которая указана в решении учредителей о реорганизации.

Таким образом, для заполнения строки 123 формы № 3 предприятия, к которым в течение отчетного года были присоединены другие организации, должны кредитовый оборот по счету 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с нулевым счетом.

Строки «Уменьшение капитала за счет»

Эту часть таблицы заполняют те организации, у которых величина уставного капитала в 2007 году уменьшилась. При этом они используют дебетовый оборот по счету 80 «Уставный капитал» за указанный период.

Показатели в этом отсеке нужно указывать в круглых скобках.

Акционерные общества могут уменьшить уставный капитал за счет уменьшения номинальной стоимости акций или за счет сокращения количества размещенных акций, а общества с ограниченной ответственностью – в результате погашения убытков организации или в результате выхода участника из состава учредителей.

Строка 131 «уменьшение номинала акций»

Акционерное общество уменьшает номинал акций путем конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью. Средствами, полученные от уменьшения номинальной стоимости акций, акционерное общество может распорядиться следующим образом:

- выплатить акционерам;
- направить на погашение убытков.

В первом случае для заполнения этой строки организация будет использовать аналитические данные по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты по взносам в уставный капитал».

А во втором случае при заполнении этой строки нужно взять данные по дебету счета 80 в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Имейте в виду, что при уменьшении номинальной стоимости акций в целях погашения убытка, величина собственного капитала организации не изменяется. Поэтому аналогичный показатель, но уже без круглых скобок, нужно поставить в графе 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 132 таблицы.

Показатель в графе 7 по строке 132 должен быть равен нулю.

Общества с ограниченной ответственностью могут использовать строку 132 для отражения суммы уменьшения уставного капитала ООО, которая была направлена на погашение убытков прошлых лет. В этом случае имеет смысл указать другое название строки, например: строка 132 «уменьшение номинальной стоимости долей».

Строка 132 «уменьшение количества акций»

Уменьшить количество акций акционерное общество может:

- путем выкупа и погашения уже размещенных акций,
- путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации и иные ценные бумаги.

Требования акциям, размещаемым путем конвертации, изложены в постановлении ФКЦБ России от 30 апреля 2002 г. № 16/пс «Об эмиссии акций и облигаций, конвертируемых в акции».

В первом случае для заполнения этой строки нужно использовать аналитические данные по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 81 «Собственные акции (доли)».

Во втором случае заполнять указанную строку следует на основании аналитических данных по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 75 субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Общества с ограниченной ответственностью могут использовать строку 132 для отражения суммы уменьшения уставного капитала ООО в результате выхода участника из состава учредителей общества. В этом случае имеет смысл указать другое название строки, например: строка 132 «изъятия вкладов участниками».

Строка 133 «реорганизации юридического лица»

Уменьшение уставного капитала организации могло произойти вследствие реорганизации в форме выделения ($A = A + B$).

Учтите, что если реорганизация организаций прошла в форме разделения ($A = B + C$), то прежняя организация (A) перестала существовать, зато появились две новые организации (B и C). Величину уставного капитала на момент государственной регистрации новые организации должны отразить по дополнительной строке «Формирование уставного капитала».

При реорганизации предприятия в бухгалтерском учете никаких проводок делать не нужно.

Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов реорганизации предприятий установлен Методическими рекомендациями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации, которые утверждены приказом Минфина РФ от 20 мая 2003 г. № 44н.

Перед проведением реорганизации предприятие должно составить промежуточную бухгалтерскую отчетность. Она составляется на дату, которая предшествует внесению соответствующей записи в ЕГРЮЛ, и отражает то имущество и обязательства, которые принадлежали предприятию непосредственно перед выделением другой организации.

Затем составляется разделительный баланс, в котором отдельно указывается имущество реорганизуемой организации и выделенного предприятия.

На дату государственной регистрации выделившейся организации реорганизуемое предприятие составляет переходный бухгалтерский баланс. Она должна отражать имущество и обязательства организации после проведенной реорганизации — то есть уже после того, как из ее состава уже выделилась новая организация.

Для составления промежуточного бухгалтерского баланса из показателей графы 4 «На конец отчетного периода» промежуточного бухгалтерского баланса построчно вычитают показатели разделительного баланса. Показатели в графе 3 «на начало отчетного периода» Бухгалтерского баланса реорганизуемого предприятия не меняются.

На основании переходного бухгалтерского баланса вносятся изменения в бухгалтерский учет реорганизуемого предприятия.

В бухгалтерском учете реорганизованного предприятия необходимо изменить остатки по счетам в соответствии с переходным бухгалтерским балансом. Для этого можно использовать транзитный счет, который корреспондирует с дебетом активных счетов и субсчетов и с кредитом пассивных счетов и субсчетов. Этот счет обычно называют «нулевым» и обозначают — 00.

Величина уставного капитала, указанная в объединенной бухгалтерской отчетности, должна соответствовать той, которая указана в решении учредителей о реорганизации.

Таким образом, для заполнения строки 133 формы № 3 предприятия, из состава которых в течение отчетного года были выделены другие организации, должны использовать дебетовый оборот по счету 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с нулевым счетом.

Строка 140 «Остаток на 31 декабря отчетного года»

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовое сальдо по счету 80 «Уставный капитал» на 31 декабря 2007 года.

Кроме того, этот показатель можно рассчитать по формуле:

Строка 140 = Строка 040 + строка 101 + сумма строк 121–123 – сумма строк 131–133

Показатель по строке 140 графы 3 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равен показателю по строке 410 графы 4 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Графа 4 «Добавочный капитал»

В этой графе Таблицы первого раздела отражаются данные об изменении величины добавочного капитала организации. Если организация добавочного капитала не имеет, то по строкам Таблицы в этой графе надо поставить прочерки или вовсе не включать в Таблицу эту графу.

Источниками формирования добавочного капитала служат суммы:

- дооценки объектов основных средств при проведении переоценки;
- положительной курсовой разницы в случае погашения задолженности по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте;
- эмиссионного дохода;
- безвозмездного вклада учредителя в имущество ООО.

Эмиссионный доход — это разница между номинальной стоимостью акций и стоимостью имущества, поступившего в счет их оплаты при первичном размещении. Эмиссионный доход может формироваться только у акционерных обществ.

Уменьшение величины добавочного капитала возможно в случае:

- уменьшения стоимости объектов основных средств на дату переоценки, которые раньше подвергались дооценке;
- при выбытии объектов основных средств, которые были дооценены в ходе переоценки;
- распределения сумм добавочного капитала между учредителями.

Кроме того, добавочный капитал может быть направлен на увеличение уставного капитала организации. В этом случае общая величина собственного капитала не изменяется.

Бухгалтерский учет добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал»:

- по кредиту счета отражаются операции по формированию добавочного капитала в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непогашенный убыток)»,

– по дебету – его использование.

Организация может ввести к счету 83 субсчета по источникам формирования добавочного капитала:

83-1 «Переоценка основных средств»

83-2 «Эмиссионный доход»

83-3 «Курсовая разница»

83-4 «Безвозмездные вклады учредителей в имущество ООО»

Строка 040 «Остаток на 31 декабря предыдущего года»

По строке 040 отражается кредитовое сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» по состоянию на 31 декабря 2007 года.

Показатель по строке 040 графы 4 Отчета об изменениях капитала за 2007 год (форма № 3) равен показателю по строке 420 графы 4 Бухгалтерского баланса за 2006 год (форма № 1).

Строка 060 «Результат от переоценки основных средств»

Пункт 15 ПБУ 06/01 разрешает коммерческим организациям переоценивать основные средства по текущей (восстановительной) стоимости. Исключением являются земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), которые переоценке не подлежат.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости основных средств. После переоценки первоначальная стоимость объектов должна соответствовать их рыночным ценам и условиям воспроизводства на дату переоценки (п. 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н).

Переоценка однородных групп основных средств осуществляется либо путем индексации, либо путем прямого пересчета по рыночным ценам, которые должны быть подтверждены документально.

Для документального подтверждения рыночной стоимости основных средств могут быть использованы:

- данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;

- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;

- оценка бюро технической инвентаризации;

- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Проводить переоценку можно не чаще одного раза в год. Считается, что переоценка проходит в период между 31 декабря прошедшего года и 1 января отчетного года. Поэтому при составлении годовой бухгалтерской отчетности за прошедший год они не учитываются.

В бухгалтерском учете результаты переоценки, проведенной на первое число отчетного года, отражаются 1 января отчетного года.

На начало отчетного года стоимость основных средств в бухгалтерской отчетности указываются с учетом результатов проведенной переоценки.

Величина добавочного капитала может:

- увеличиться в случае дооценки основных средств;

- уменьшиться в результате уценки основных средств.

При проведении переоценки необходимо пересчитать не только первоначальную стоимость основного средства, но и сумму начисленной амортизации по нему.

В бухгалтерском учете дооценка основных средств отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 83 субсчет 1 «Переоценка основных средств»

- отражена сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства;

ДЕБЕТ 83 субсчет 1 «Переоценка основных средств» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

- увеличена сумма начисленной амортизации.

Сумма дооценки основных средств отражается на счете 83 «Добавочный капитал» только в том случае, если:

- переоценка по дооцененному основному средству проводилась впервые;
- дооценено основное средство, которое в предыдущие годы уже дооценивалось;
- дооценено основное средство, которое было уценено. В этом случае на счете 83 отражается только сумма дооценки, которая превышает сумму предыдущей уценки основного средства.

В том случае, если в предыдущие годы основное средство дооценивалось, сумма уценки по нему отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

ДЕБЕТ 83 субсчет 1 «Переоценка основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– добавочный капитал уменьшен на сумму уценки основного средства, но в пределах дооценки за предыдущие годы;

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 83 субсчет 1 «Переоценка основных средств»

– уменьшена сумма амортизационных отчислений в пределах дооценки за предыдущие годы.

Для заполнения строки 060 необходимо использовать обороты по счету 83 «Добавочный капитал», которые были сделаны по результатам переоценки на начало 2007 года.

Если величина кредитового оборота превышает оборот по дебету этого счета, то нужно сумму оборота по кредиту уменьшить на дебетовый оборот. Полученную величину следует указать по строке 060 графы 4 Таблицы первого раздела.

Если оборот по дебету счета 83 окажется больше его кредитового оборота, значит, сумму оборота по дебету бухгалтер уменьшит на величину кредитового оборота. Полученную разницу следует указать по строке 060 в круглых скобках как отрицательную величину.

Показатель по строке 060 должен соответствовать данным Бухгалтерского баланса и Приложения к бухгалтерскому балансу следующим образом:

Отчет об изменениях капитала (форма № 3) за 2007 год	Бухгалтерский баланс (форма № 1)	Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) за 2007 год
Строка 060 графа 7 (графа 4 +/- графа 6)	Строка 120 графа 4 формы № 1 за 2006 год – – строка 120 графа 3 формы № 1 за 2007 год	Строка 171 графа 3 – – строка 172 графа 3

Строка 100 «Остаток на 1 января года отчетного года»

По строке 100 отражается кредитовое сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» по состоянию на 1 января 2007 года.

Кроме того, показатель по этой строке можно рассчитать по формуле:

Строка 100 = строка 040 + строка 060

Если переоценка в организации на начало 2007 года не проводилась, то остатки добавочного капитала на 31 декабря 2006 года и на 1 января 2007 года будут равны. А по строке 060 «Результат от переоценки объектов основных средств» будет стоять прочерк.

Показатель по строке 100 графы 4 Отчета об изменениях капитала за 2007 год (форма № 3) равен показателю по строке 420 графы 3 Бухгалтерского баланса за 2007 год (форма № 1).

Строка 101 «Формирование уставного капитала»

По дополнительной строке 101 отражаются суммы эмиссионного дохода акционерного общества, которые возникли при первичном размещении акций.

Эмиссионный доход – это суммы, которые были получены сверх номинальной стоимости акций, размещенных обществом, не включая издержки на их продажу.

При формировании уставного капитала акционерного общества учредители должны оплатить полученные акции по цене не ниже номинальной.

В то же время акции могут распределяться по цене, которая превышает их номинальную стоимость. Сумма разницы между фактической ценой продажи и номинальной стоимостью акций является эмиссионным доходом организации и учитывается в составе добавочного капитала.

В бухгалтерском учете сумма эмиссионного дохода отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» КРЕДИТ 83

— отражена разница между номинальной стоимостью акций, предназначенных для размещения, и задолженностью учредителей по оплате уставного капитала.

По мнению Минфина, общества с ограниченной ответственностью могут отражать в составе добавочного капитала суммы превышения стоимости вклада участника в уставный капитал общества над номинальной стоимостью оплаченной им доли (письмо Минфина РФ от 9 августа 2004 г. № 07-05-12/18).

Для заполнения строки 101 вновь созданные акционерные общества должны использовать кредитовый оборот по счету 83 в корреспонденции со счетом 75-1.

Строка 102 «Результат от пересчета иностранных валют»

Эту строку заполняют только те организации, размер уставного капитала которых в учредительных документах указан в иностранной валюте. Остальные организации могут смело поставить в этой строке прочерк.

Величина уставного капитала в иностранной валюте пересчитывается в рубли на дату приобретения организацией статуса юридического лица, то есть на дату государственной регистрации (п. 2 ст. 51 ГК РФ). Для пересчета используется официальный курс ЦБ РФ.

В дальнейшем пересчет величины уставного капитала не производится.

Курс иностранной валюты на дату регистрации юридического лица и на дату погашения задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал не совпадает. В результате этого возникают курсовые разницы, которые относятся на добавочный капитал.

— положительные курсовые разницы увеличивают сумму добавочного капитала.

В бухгалтерском учете положительные курсовые разницы отражаются проводкой:

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» КРЕДИТ 83 субсчет 3 «Курсовая разница»

— отражена положительная курсовая разница на дату погашения задолженности учредителя.

— отрицательные курсовые разницы уменьшают величину добавочного капитала.

В бухгалтерском учете отрицательные курсовые разницы отражаются проводкой:

ДЕБЕТ 83 субсчет 3 «Курсовая разница» КРЕДИТ 75 субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

— отражена отрицательная курсовая разница на дату погашения задолженности учредителя.

В том случае, если отрицательные курсовые разницы окажутся больше, чем положительные разницы, то показатель по строке 102 необходимо указать в круглых скобках.

Строки «Увеличение капитала за счет»

Строка 121 «дополнительного выпуска акций»

По этой строке акционерные общества отражают величину эмиссионного дохода, полученного по дополнительному выпуску акций. Она равна разнице между ценой размещения дополнительного выпуска акций и номинальной стоимостью акций.

Для заполнения этой строки акционерные общества используют кредитовый оборот по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал».

Строка 122 «увеличение номинальной стоимости акций»

Акционерные общества могут увеличить номинальную стоимость акций за счет эмиссионного дохода или средств от переоценки объектов основных фондов. В результате величина добавочного капитала уменьшится. Ту величину, на которую уменьшился добавочный капитал, необходимо отразить по строке 122 графы 4 в круглых скобках.

Общества с ограниченной ответственностью могут использовать строку 122 для отражения суммы уменьшения добавочного капитала ООО в том случае, если средства от переоценки объектов основных средств они направили на увеличение номинальной стоимости долей участников общества.

Для заполнения этой строки необходимо использовать дебетовый оборот по счету 83 и 84 в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал».

Показатель в графе 7 по строке 122 должен быть равен нулю.

Строка 123 «реорганизации юридического лица»

Строку 123 должны заполнить те организации, у которых величина добавочного капитала увеличилась в результате реорганизации. Это возможно в том случае, если реорганизация осуществилась в форме присоединения.

Для заполнения строки 123 формы № 3 предприятия, к которым в течение отчетного года были присоединены другие организации, должны кредитовый оборот по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции с нулевым счетом.

Строка 124 «безвозмездного вклада учредителя в имущество ООО»

Общество с ограниченной ответственностью может ввести дополнительную строку 124 для отражения суммы безвозмездного вклада, внесенного учредителем в имущество организации.

Иногда организации для ведения нормальной хозяйственной деятельности нуждаются в дополнительных инвестициях, которые превышают первоначальные взносы в уставный капитал. В такой ситуации помочь организации начать работу могут ее учредители.

По решению общего собрания участников ООО его учредители обязаны вносить дополнительные вклады в виде имущества. Правда, при условии, что это положение предусмотрено уставом общества (п.1 ст. 27 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ).

В этом случае доли учредителей в уставном капитале общества не меняются.

По мнению Минфина, вклад в имущество, которое внесено учредителями помимо вклада в уставный капитал, необходимо учитывать в состав добавочного капитала (письмо Минфина РФ от 13.04.2005 № 07-05-06/107).

В бухгалтерском учете суммы вклада в имущество, полученные организацией от учредителей, отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 75 субсчет 3 «Расчеты по дополнительным вкладам в имущество ООО»

КРЕДИТ 83 субсчет 4 «Безвозмездные вклады учредителей в имущество ООО»

Строки «Уменьшение капитала за счет»

Эту часть таблицы заполняют те организации, у которых величина уставного капитала в 2007 году уменьшилась. При этом они используют дебетовый оборот по счету 80 «Уставный капитал» за указанный период.

Показатели в этом отсеке нужно указывать в круглых скобках.

Акционерные общества могут уменьшить уставный капитал за счет уменьшения номинальной стоимости акций или за счет сокращения количества размещенных акций, а общества с ограниченной ответственностью – в результате погашения убытков организации или в результате выхода участника из состава учредителей.

Строка 133 «реорганизация юридического лица»

Строку 133 заполняют те организации, у которых в результате реорганизации (присоединения или выделения) уменьшилась величина добавочного капитала.

Как мы уже говорили, если реорганизация проходит в форме присоединения, то показатель величины уставного капитала формируется в особом порядке. В объединенном балансе реорганизуемого предприятия отражается та величина уставного капитала, которая указана в договоре о реорганизации. Она может быть больше, чем сумма уставных капиталов реорганизуемого предприятия и присоединенной организации.

Такое увеличение уставного капитала возможно либо за счет добавочного капитала, либо за счет нераспределенной прибыли предприятия. В первом случае реорганизованное предприятие заполняет графу 4 по строке 133, а во втором – графу 4.

Кроме того, уменьшение величины добавочного капитала возможно и в случае проведения реорганизации в форме выделения.

Для заполнения строки 133 формы № 3 предприятия, к которым были присоединены другие организации или из состава которых выделились новые фирмы, должны дебетовый оборот по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции с нулевым счетом.

Строка 134 «выбытие дооцененных основных средств»

По этой строке организация может отразить суммы, на которые уменьшился добавочный капитал в результате выбытия основных средств. Речь идет о тех объектах, по которым на счете 83 «Добавочный капитал» числилась сумма дооценки, возникшая в результате переоценки основных средств.

При выбытии объекта основных средств, по которому проводилась переоценка, сумма его дооценки списывается со счета 83 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для заполнения строки 134 используются дебетовый оборот по счету 83 в корреспонденции со счетом 84. Показатель по этой строке указывается в круглых скобках.

Одновременно ту же величину, но уже без круглых скобок, следует указать в графе 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по этой же строке таблицы.

Строка 140 «Остаток на 31 декабря отчетного года»

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовое сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» на 31 декабря 2007 года.

Кроме того, этот показатель можно рассчитать по формуле:

Строка 140 = строка 040 + строка 101 + сумма строк 121–124 – сумма строк 131–134

Показатель по строке 140 графы 4 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равен показателю по строке 420 графы 4 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Графа 5 «Резервный капитал»

Резервный капитал является страховым фондом предприятия, который создается для возмещения убытков и для защиты интересов партнеров в случае недостаточности прибыли у предприятия.

Резервный капитал нельзя раздать учредителям в виде дивидендов или потратить на выплату премий работникам предприятия.

Резервный фонд создается в акционерных обществах (АО) и в обществах с ограниченной ответственностью (ООО) в соответствии с уставом.

Для акционерного общества создание резервного капитала является обязательным (Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Размер обязательного резервного фонда АО составляет не менее 5% от величины уставного капитала (п. 1 ст. 35 Закона № 208-ФЗ). Напомним, что минимальная величина уставного капитала для открытого АО должна быть не менее 100 000 руб. ($МРОТ \times 1\,000$), а для закрытого АО – не менее 10 000 руб. ($МРОТ \times 100$). Такое положение установлено статьей 26 Закона № 208-ФЗ.

Ежегодно АО делает отчисления из чистой прибыли в резервный фонд, пока он не достигнет установленного уставом общества размера. Величина ежегодных отчислений не может быть менее 5% от суммы чистой прибыли за прошедший год.

Для обществ с ограниченной ответственностью формирование резервного капитала является делом добровольным (Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

В ООО порядок формирования и размер резервного капитала устанавливается уставом общества (ст. 30 Закона № 14-ФЗ). И если участники ООО решили создать резервный фонд, то ни по порядку его формирования, ни по размерам никаких ограничений законодательством не установлено.

Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на счете 82 «Резервный капитал»:

– по кредиту этого счета отражаются отчисления в резервный капитал в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

– по дебету – использование резервного капитала.

Использовать резервный капитал можно только для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций АО и выкупа акций АО в случае отсутствия иных средств (ст. 35 Федеральный закон «Об акционерных обществах»).

Строка 040 «Остаток на 31 декабря предыдущего года»

По строке 040 отражается кредитовое сальдо по счету 82 «Уставный капитал» по состоянию на 1 января 2007 года.

Показатель по строке 040 графы 5 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равен показателю по строке 430 графы 3 Бухгалтерского баланса за 2007 год (форма № 1).

Строка 100 «Остаток на 1 января года отчетного года»

Показатель в эту строку переносится из строки 040 графы 3 Отчета об изменениях капитала за 2007 год.

Строка 110 «Отчисления в резервный фонд»

Для заполнения этой строки нужно взять данные по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если организация направляет нераспределенную прибыль на увеличение резервного капитала, то общая величина ее собственного капитала не меняется.

Поэтому необходимо отразить не только увеличение резервного капитала, но и одновременно нужно указать уменьшение величины нераспределенной прибыли организации. Это значит, что аналогичный показатель следует указать в графе 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по этой же строке таблицы. Только не забудьте заключить его в круглые скобки.

Показатель в графе 7 по строке 110 должен быть равен нулю.

Строка 116 «Покрытие убытков»

Если по решению общего собрания собственников часть резервного капитала направлена на погашение убытков, организация должна включить в Отчет об изменениях капитала дополнительную строку 116 «Покрытие убытков».

Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовый оборот по счету 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Показатель по строке 116 нужно заключить в круглые скобки.

В том случае, когда убытки покрываются за счет средств резервного капитала, общая величина собственного капитала организации остается неизменной. Поэтому по этой же строке в графе 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» необходимо указать тот же показатель, но уже без круглых скобок.

Показатель в графе 7 по строке 116 должен быть равен нулю.

Строки «Уменьшение капитала за счет»

Эту часть Таблицы заполняют акционерные общества, которые использовали средства резервного капитала на погашение собственных акций и облигаций.

Строка 132 «уменьшение количества акций»

Согласно Федеральному закону «Об акционерных обществах», АО могут расходовать средства резервного капитала на выкуп акций общества, если иных средств для этого недостаточно.

Общее собрание акционеров может принять решение об уменьшении уставного капитала. На основании этого решения вносятся изменения в устав АО (п. 1 ст. 12 Закона № 208-ФЗ). Уменьшение уставного капитала проводится путем покупки и погашения части акций.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)» в сумме фактических затрат, связанных с их выкупом. После выполнения обществом всех необходимых процедур, собственные акции аннулируются. Уставный капитал акционерного общества уменьшается на величину номинальной стоимости аннулированных акций.

Если цена выкупа собственных акций превышает их номинальную стоимость, то при аннулировании выкупленных акций сумма убытка от операций с собственными акциями отражается в составе прочих расходов акционерного общества.



ПРИМЕР Общее собрание акционеров ОАО «Норд» приняло решение об уменьшении уставного капитала на 10 000 руб. путем выкупа у акционеров 20 акций стоимостью 500 руб. с их последующим погашением. Акции были выкуплены по цене 600 руб.

В бухгалтерском учете АО «Норд» были сделаны такие проводки:

ДЕБЕТ 81 «Собственные акции (доли)» КРЕДИТ 50 «Касса»

– 12 000 руб. (600 руб. × 20 шт.) – выкуплены собственные акции у акционеров;

ДЕБЕТ 80 «Уставный капитал» КРЕДИТ 81 «Собственные акции (доли)»

– 10 000 руб. (500 руб. × 20 шт.) – уменьшен уставный капитал АО путем погашения выкупленных акций;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 81 «Собственные акции (доли)»

– 2 000 руб. (12 000 руб. – 10 000 руб.) – отражена разница между ценой выкупа и номинальной стоимостью аннулированных акций.

Акционерное общество может покрыть разницу между ценой выкупа и номинальной стоимостью аннулированных акций за счет средств резервного капитала. Но только при условии, что организация не имеет других доходов для покрытия подобных расходов.



ПРИМЕР Предположим, что ОАО «Норд» не ведет предпринимательской деятельности, поэтому никаких доходов для покрытия подобных расходов организация не имеет.

В этом случае проводка будет такой:

ДЕБЕТ 82 «Резервный капитал» КРЕДИТ 81 «Собственные акции (доли)»

– 2 000 руб. (12 000 руб. – 10 000 руб.) – отражена разница между ценой выкупа и номинальной стоимостью аннулированных акций.

Таким образом, для заполнения строки 132 необходимо использовать дебетовый оборот по счету 82 в корреспонденции со счетом 81. Показатель по этой строке отражается в круглых скобках.

Строка 135 «выплаты процентов по собственным облигациям»

Выпускать облигации вправе не только акционерные общества, но и организации других организационно-правовых форм. Ведь облигации не являются долевыми ценными бумагами, а принадлежат к разряду долговых ценных бумаг.

Эмитент должен уплачивать по облигациям доход в виде дисконта или процентов (купонов). Процент (купон) может быть постоянным (фиксированным) или переменным.

Для погашения собственных облигаций акционерные общества могут использовать средства резервного капитала (п. 1 ст. 35 Закона № 208-ФЗ).

Однако погашение облигаций осуществляется денежными средствами, которые находятся на расчетном счете или в кассе организации. У акционерного общества не может быть специального хранилища для суммы резервного капитала. Поэтому указание об использовании резервного капитала является не совсем корректным.



ПРИМЕР АО «Пласт» разместило в декабре 2007 года 1 000 облигаций номинальной стоимостью 500 руб. за штуку. Срок обращения облигаций – 1 год. Условиями выпуска предусмотрена ежеквар-

тальная выплата процентов в размере 24% годовых от номинальной стоимости. Облигации размещены по цене 512 руб.

В бухгалтерском учете АО «Пласт» были сделаны такие проводки:

В декабре 2007 года.

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет 1 «Основной долг»

– 500 000 руб. (500 руб. × 1 000 шт.) – получены денежные средства за размещение облигаций;

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»

– 12 000 руб. (512 руб. × 1000 шт. – 500 000 руб.) – отражена разница между ценой размещения и номинальной стоимостью выпущенных облигаций.

Ежемесячно в течение срока обращения облигаций:

ДЕБЕТ 98 «Доходы будущих периодов» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

– 1000 руб. (12 000 руб. : 12 мес.) – списывается часть разницы между ценой продажи и номинальной стоимостью облигаций;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет 2 «Проценты к уплате»

– 10 000 руб. (500 000 руб. × 24% : 12 мес.) – начислены проценты по облигациям, причитающиеся к уплате;

ДЕБЕТ 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет 2 «Начисленные проценты» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 10 000 руб. – выплачены проценты по облигациям.

В декабре 2006 года

ДЕБЕТ 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет 1 «Основной долг» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– 500 000 руб. – погашены выпущенные облигации.

В том случае, если акционерное общество не имеет доходов для начисления процентов по облигациям, оно может покрывать расходы на выплату процентов за счет средств резервного капитала. В бухгалтерском учете эта операция будет отражаться следующим образом:

ДЕБЕТ 82 «Резервный капитал» КРЕДИТ 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет 2 «Проценты к уплате»

– 10 000 руб. – начислены проценты по облигациям.

Таким образом, для заполнения строки 135 необходимо использовать дебетовый оборот по счету 82 в корреспонденции:

– со счетом 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– со счетом 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Показатель по строке 135 нужно отразить в круглых скобках.

Строка 140 «Остаток на 31 декабря отчетного года»

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовое сальдо по счету 82 «Резервный капитал» на 31 декабря 2006 года.

Кроме того, этот показатель можно рассчитать по формуле:

Строка 140 = строка 040 + строка 110 – строка 116 – строка 132 – строка 135

Показатель по строке 140 графы 5 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равен показателю по строке 430 графы 4 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Графа 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Чистой называется прибыль организации, которая была получена по итогам коммерческой деятельности за отчетный год и за предыдущие годы после уплаты налогов.

Чистая прибыль поступает в распоряжение организации и может быть израсходована в соответствии с решением собственников. Для этого собственники (участники общества с ограниченной ответственностью или акционеры) должны на общем собрании по итогам отчетного года определить порядок ее использования.

Бухгалтерский учет чистой прибыли ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непогашенный убыток)»:

- кредитовый остаток показывает остаток чистой прибыли организации;
- оборот по кредиту – величину чистой прибыли, полученной в отчетном году, в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»;
- оборот по дебету – использование чистой прибыли предприятия.

Строка 040 «Остаток на 31 декабря предыдущего года»

По строке 040 отражается сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по состоянию на 31 декабря 2006 года. Дебетовый остаток (убыток) по этому счету необходимо указать в круглых скобках.

Показатель по строке 040 графы 6 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) за 2007 год равен показателю по строке 470 графы 4 Бухгалтерского баланса (форма № 1) за 2006 год.

Строка 060 «Результат от переоценки основных средств»

Величина нераспределенной прибыли может:

- увеличиться в случае дооценки основных средств;
- уменьшиться в результате уценки основных средств.

При проведении переоценки необходимо пересчитать не только первоначальную стоимость основного средства, но и сумму начисленной амортизации по нему.

В бухгалтерском учете уценка основных средств отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 84 субсчет «Переоценка основных средств» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

- нераспределенная прибыль уменьшена на сумму уценки основного средства,

ДЕБЕТ 02 «Амортизация основных средств» КРЕДИТ 84 субсчет «Переоценка основных средств»

- уменьшена сумма амортизационных отчислений.

Сумма уценки основных средств отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» только в том случае, если:

- основное средство переоценивается впервые;
- уценено основное средство, которое в предыдущие годы уже уценивалось;
- уценено основное средство, которое было дооценено в результате предыдущих переоценок. В этом случае на счете 84 отражается только сумма уценки, которая превышает сумму предыдущей дооценки основного средства.

В том случае, если в предыдущие годы основное средство уценивалось, сумма дооценки по нему отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

ДЕБЕТ 01 «Основные средства» КРЕДИТ 84 субсчет «Переоценка основных средств»

- отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства в пределах уценки за предыдущие годы;

ДЕБЕТ 84 субсчет «Переоценка основных средств» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

- увеличена сумма начисленной амортизации в пределах уценки за предыдущие годы.

Для заполнения строки 060 необходимо использовать обороты по 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами 01 и 02, которые были сделаны по результатам переоценки на начало 2006 года.

Если величина кредитового оборота превышает оборот по дебету этого счета, то нужно сумму оборота по кредиту уменьшить на дебетовый оборот. Полученную величину следует указать по строке 060 графы 6 таблицы первого раздела.

Если оборот по дебету счета 84 окажется больше его кредитового оборота, значит, сумму оборота по дебету бухгалтер уменьшит на величину кредитового оборота. Полученную разницу следует указать по строке 060 в круглых скобках как отрицательную величину.

Строка 100 «Остаток на 1 января года отчетного года»

По строке 100 отражается сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по состоянию на 1 января 2007 года.

Кроме того, показатель по этой строке можно рассчитать по формуле:

Строка 100 = строка 040 + строка 060

Непокрытый убыток является отрицательной величиной. Поэтому его нужно указать в круглых скобках.

Если переоценка в организации на начало 2007 года не проводилась, то величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря 2006 года и на 1 января 2007 года будут равны. А по строке 060 «Результат от переоценки объектов основных средств» будет стоять прочерк.

Показатель по строке 100 графы 6 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) за 2007 год равен показателю по строке 470 графы 3 Бухгалтерского баланса (форма № 1) за 2007 год.

Строка 103 «Чистая прибыль»

По строке 103 необходимо указать прибыль или убыток отчетного года.

Для заполнения этой строки нужно взять кредитовый оборот по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В том случае, если по итогам работы за год организация получила убытки, то для заполнения этой строки следует использовать дебетовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 99. Убыток отчетного года отражается по строке 103 в круглых скобках.

Показатель по строке 103 графы 6 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равен показателю по строке 190 графы 3 Отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

Строка 104 «Дивиденды»

Для заполнения этой строки используют данные по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». Показатель нужно указать в круглых скобках.

Строка 110 «Отчисления в резервный фонд»

Для заполнения этой строки используют данные по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 82 «Резервный капитал». Показатель нужно указать в круглых скобках.

Учтите, что при направлении нераспределенной прибыли в резервный фонд, общая величина собственного капитала организации не меняется. Поэтому по этой же строке в графе 5 «Резервный капитал» должен быть указан аналогичный показатель, но уже без круглых скобок.

Показатель в графе 7 по строке 110 должен быть равен нулю.

Строка 116 «Покрытие убытков»

По решению общего собрания учредителей непокрытый убыток отчетного года или прошлых лет может быть погашен за счет средств резервного капитала.

В этом случае для заполнения дополнительной строки 116 «Погашение убытков» нужно использовать кредитовый оборот по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 82 «Резервный капитал».

При погашении убытка за счет средств резервного капитала, общая величина собственного капитала организации не меняется. Так что по этой же строке в графе 5 «Резервный капитал» нужно указать аналогичный показатель, но в круглых скобках.

Строка 117 «Другие направления использования чистой прибыли»

Общее собрание собственников предприятия могут принять решение о направлении части прибыли на выплату премий или материальной помощи работникам организации, на социальные нужды трудового коллектива и т. д.

Указанные суммы необходимо отразить в дополнительной строке 117 «Другие направления использования чистой прибыли». Данные для заполнения этой строки следует взять по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции:

- со счетом 70 «Расчеты с персоналом»;
- со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Показатель по строке 117 нужно указать в круглых скобках.

Строки «Увеличение капитала за счет»

Строка 122 «увеличение номинальной стоимости акций»

Эту строку следует заполнять в том случае, если увеличение номинальной стоимости акций или долей в уставном капитале ООО осуществилось за счет чистой прибыли организации.

Для заполнения строки 122 необходимо использовать дебетовый оборот по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал».

Показатель в графе 7 по строке 122 должен быть равен нулю.

Строка 123 «реорганизации юридического лица»

Строка 123 заполняется в том случае, если в результате реорганизации величина нераспределенной прибыли организации увеличилась. Для заполнения этой строки организации должны указать кредитовый оборот по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с нулевым счетом.

Строки «Уменьшение капитала за счет»

Строка 131 «уменьшение номинала акций»

Акционерное общество уменьшает номинал акций путем конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью. Общества с ограниченной ответственностью могут уменьшить номинальную стоимость долей участников.

Средства, полученные от уменьшения номинальной стоимости акций или долей, организация может направить на погашение убытков.

Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовый оборот по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал».

Показатель в графе 7 по строке 132 должен быть равен нулю.

Строка 133 «реорганизации юридического лица»

Строка 133 заполняется в том случае, если в результате реорганизации величина нераспределенной прибыли организации уменьшилась. Для заполнения этой строки организации необходимо указать дебетовый оборот по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с нулевым счетом.

Строка 140 «Остаток на 31 декабря отчетного года»

Для заполнения этой строки нужно использовать сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на 31 декабря 2006 года. Дебетовый остаток по этому счету необходимо отразить в круглых скобках.

Кроме того, этот показатель можно рассчитать по формуле:

Строка 140 = строка 040 +/– строка 060 + строка 103 – сумма строк 104–117 + сумма строк 121–123 – сумма строк 131–133

Показатель по строке 140 графы 6 Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равен показателю по строке 470 графы 4 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Раздел 2. Резервы

Таблица второго раздела состоит из четырех частей:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;
- оценочные резервы;
- резервы предстоящих расходов.

При заполнении таблицы второго раздела мы предлагаем использовать коды строк от 200 до 291. Данные по каждому виду резервов нужно приводить за предыдущий год (четные строки) и за отчетный год (нечетные строки). Причем:

- в графе 3 указывается остаток резерва на начало года;
- в графе 4 отражается сумма, на которую увеличился резерв в течение года;
- в графе 5 приводится величина, на которую уменьшился резерв в течение года (все показатели в этой графе нужно указывать в круглых скобках);
- в графе 6 вносится остаток резерва на конец года.

II. Резервы

Резервы, образованные в соответствии с законодательством

Показатель		Остаток	Поступило	Использовано	Остаток
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Резервы, образованные в соответствии с законодательством:					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	150			()	
данные отчетного периода	151			()	
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами:					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	160			()	
данные отчетного периода	161			()	
Оценочные резервы:					
<i>Резервы под снижение стоимости материальных ценностей</i>					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	170			()	
данные отчетного периода	171			()	
<i>Резервы под обесценение вложений в финансовые вложения</i>					
(наименование резерва)				()	
данные предыдущего года	172				
данные отчетного периода	174			()	
<i>Резервы по сомнительным долгам.</i>					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	175			()	
данные отчетного периода	176			()	
Резервы предстоящих расходов:					
<i>Резерв на предстоящую оплату отпусков работникам</i>					
(наименование резерва)				()	
данные предыдущего года	180				

1	2	3	4	5	6
данные отчетного периода	181			()	
Резерв на выплату вознаграждений по итогам года					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	182			()	
данные отчетного периода	183			()	
Резерв на ремонт основных средств					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	184			()	
данные отчетного периода	185			()	
Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	186			()	
данные отчетного периода	187			()	
Резервы на покрытие иных расходов					
(наименование резерва)					
данные предыдущего года	188			()	
данные отчетного периода	189			()	

Эти строки заполняют только акционерные общества.

Напомним, что в соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» размер обязательного резервного фонда составляет 5% размера уставного капитала. Ежегодно акционерное общество должно направлять не менее 5% чистой прибыли, полученной по результатам хозяйственной деятельности за отчетный год.

Аналитические данные по счету 82 «Резервный капитал» следует отразить:

- по строке 150 – за 2006 год;
- по строке 151 – за 2007 год.

Показатели по строке 151 (графа 3 и 6) Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равны показателям по строке 431 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Уставом акционерного общества может быть предусмотрен иной размер резервного капитала. Он может превышать установленный Законом № 208-ФЗ уровень в 5% размера уставного капитала. В этом случае сумма, направленная в резервный фонд свыше установленных 5%, акционерное общество может указать по этим строкам.

Для обществ с ограниченной ответственностью действующим законодательством не предусмотрена обязанность создавать резервный капитал. Однако они могут это делать в добровольном порядке при условии, что формирование резервного капитала предусмотрено уставом общества (ст. 30 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Аналитические данные по счету 82 «Резервный капитал» следует отразить:

- по строке 160 – за 2006 год;
- по строке 161 – за 2007 год.

Показатели по строке 161 (графы 3 и 6) Отчета об изменениях капитала (форма № 3) равны показателям по строке 432 (графы 3 и 4) Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Оценочные резервы

Организация может формировать три вида оценочных резервов в соответствии со своей учетной политикой:

- резервы под снижение стоимости материальных ценностей;
- резервы под обесценение вложений в финансовые вложения;

– резервы по сомнительным долгам.

Заполнять эту часть второго раздела следует в соответствии с таблицей.

Порядок заполнения группы строк «Оценочные резервы» Раздела 2

Таблица

Счет бухгалтерского учета	Данные за 2005 год	Данные за 2006 год
14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»	Строка 170	Строка 171
59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»	Строка 172	Строка 173
63 «Резервы по сомнительным долгам»	Строка 174	Строка 175

О том, как создавать резервы и отражать их на счетах бухгалтерского учета, мы рассказали в первой части книги «Подготовка к составлению отчетности».

Резервы предстоящих расходов

В этой части таблицы отражаются данные по тем резервам, которые организация создает на покрытие каких-либо предполагаемых расходов путем равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода. Создавать подобные резервы организация может только в том случае, если это предусмотрено учетной политикой предприятия.

Пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации могут создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством РФ.

Организации, использующие труд инвалидов, могут формировать резерв предстоящих расходов на социальную защиту инвалидов. Цели социальной защиты инвалидов перечислены в подпункте 38 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

Расходы на формирование подобного резерва можно включать в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Но только при выполнении двух условий. С организации, использующей труд инвалидов:

- инвалиды составляют не менее 50% от числа работников предприятия,
- доля расходов на оплату их труда составляет не менее 25% от общей суммы расходов на оплату труда.

Величина резервов предстоящих расходов формируется на основании плановой сметы предстоящих расходов. Сметы должны быть заблаговременно (до 31 декабря отчетного года) представлены в бухгалтерию соответствующими службами предприятия.

На основе полученных смет бухгалтер составляет бухгалтерскую справку, в которой рассчитывает ежемесячную сумму резерва. Она, как правило, составляет 1/12 от общей суммы резерва.

Бухгалтерская справка служит первичным документом для осуществления ежемесячного отражения в бухгалтерском учете отчислений в резерв.

В бухгалтерском учете сумма резерва отражается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Формирование резервов предстоящих расходов отражается в бухгалтерском учете такой записью:

ДЕБЕТ 20, 23, 25, 26, 29, 44 КРЕДИТ 96

Если в течение года организация несет расходы, под которые создавался резерв, то часть резерва списывается такой проводкой:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 23, 68, 69, 70, 76

По окончании года необходимо провести инвентаризацию расходов предстоящих расходов и платежей. Излишне начисленные суммы необходимо включить в состав прочих доходов предприятия:

ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

Данные по счету 96 используются для заполнения:

- строки 180, 182, 184, 186, 188 – за 2005 год;
- строки 181, 183, 185, 187, 189 – за 2006 год.

Сумма строк 181, 183, 185, 187, 189 (графа 3 и 6) Отчета об изменениях капитала равна показателю по строке 650 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса за 2006 год.

Справки

<i>Показатель</i>		Остаток на начало		Остаток на конец	
<i>наименование</i>	код	отчетного года		отчетного периода	
1	2	3		4	
1) Чистые активы	200				
		Из бюджета		Из внебюджетных фондов	
		за отчетный год	за предыдущий год	за отчетный год	за предыдущий год
		3	4	5	6
2) Получено на:					
	210				
расходы по обычным видам деятельности – всего в том числе:	211				
	212				
	213				
	214				
капитальные вложения во внеоборотные активы, в том числе:	220				
	221				
	222				
	223				

Справка к Отчету об изменениях капитала состоит из двух частей. В первой части отражается величина чистых активов организации (строка 200), а во второй сумма средств, полученных из бюджета и внебюджетных фондов (строки 210–229).

Справки

Строка 200 «Чистые активы»

По этой строке отражается величина чистых активов организации:

- графа 3 – на начало отчетного года;
- графа 4 – на конец отчетного года.

Показатель чистых активов является одним из основных при оценке кредитоспособности организации. Он отражает стоимость имущества, которое останется у фирмы после ее условной ликвидации с одновременным погашением кредиторской и дебиторской задолженности.

Иными словами, чистые активы – это та часть имущества, которая окажется в распоряжении учредителей после удовлетворения всех требований кредиторов и дебиторов.

Именно поэтому эта часть стоимости имущества и называется «стоимость чистых активов». Она представляет собой действительную стоимость имущества фирмы, не обремененного обязательствами и платежами в бюджет и внебюджетные фонды, в пользу других кредиторов.

У вновь созданной организации размер чистых активов равняется величине уставного капитала. Установив ограничение на минимальный размер уставного капитала, государство фактически определило минимальную стоимость чистых активов любой коммерческой фирмы.

Поэтому в дальнейшем, в процессе своей хозяйственной деятельности, организация обязана следить за соотношением показателя размера уставного капитала и величины чистых активов. Для этого необходимо ежеквартально и ежегодно рассчитывать стоимость чистых активов.

Этого, например, требует Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Аналогичная норма содержится и в Федеральном законе от 08.02.98 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Напомним, что минимальный размер уставного капитала открытого АО составляет 100 000 руб., а закрытого АО – 10 000 руб. (ст. 26 Закона № 208-ФЗ). В обществах с ограниченной ответственностью минимальный размер уставного капитала – 10 000 руб. (ст. 14 Закона № 14-ФЗ).

– Если по окончании второго и каждого последующего финансовых годов величина чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано уменьшить уставный капитал до размера чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке (п. 4 ст. 35 Закона № 208-ФЗ, п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ).

– Если же обнаружится, что величина чистых активов стала меньше, чем минимально допустимый размер уставного капитала, акционерное общество обязано принять решение о своей ликвидации (п. 5 ст. 35 Закона № 208-ФЗ, п. 4 ст. 20 Закона № 14-ФЗ).

Порядок оценки чистых активов установлен совместным приказом Минфина и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз. Этот приказ вступил в силу 29 марта 2003 года.

Для расчета чистых активов используется форма, которая приведена в Приложении к приказу № 10н/03-6-пз. Она представляет собой таблицу, в которой указаны все активы и пассивы, которые принимаются к расчету, – каждый актив и пассив отражается в отдельной строке. В последней строке таблицы указывается стоимость чистых активов, которая рассчитывается так: из суммы активов вычитают сумму пассивов.

РАСЧЕТ ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ ЧИСТЫХ АКТИВОВ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

(тыс. руб.)

Наименование показателя	Код строки бухгалтерского баланса	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. Активы			
1. Нематериальные активы	110		
2. Основные средства	120		
3. Незавершенное строительство	130		
4. Доходные вложения в материальные ценности	135		
5. Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения	140, 250		
6. Прочие внеоборотные активы (включая величину отложенных налоговых активов)	145, 150		
7. Запасы	210		

1	2	3	4
8. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
9. Дебиторская задолженность (<i>за исключением</i> задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал)	230, 240		
10. Денежные средства	260		
11. Прочие оборотные активы	270		
12. Итого активы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 1 – 11)	—		
II. Пассивы			
13. Долгосрочные обязательства по займам и кредитам	510		
14. Прочие долгосрочные обязательства (включая величину отложенных налоговых обязательств)	515, 520		
15. Краткосрочные обязательства по займам и кредитам	610		
16. Кредиторская задолженность	620		
17. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	630		
18. Резервы предстоящих расходов	650		
19. Прочие краткосрочные обязательства (в данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности)	660		
20. Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13 – 19)	—		
21. Стоимость чистых активов акционерного общества (итого активы, принимаемые к расчету (стр. 12), минус итог пассивы, принимаемые к расчету (стр. 20)).	—		

В расчет чистых активов нужно включать отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО), которые создаются по правилам, установленным в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н). ОНА учитывается в составе прочих внеоборотных активов, а ОНО – в составе долгосрочных обязательств.

При расчете чистых активов не учитываются:

- задолженность учредителей по взносам в уставный капитал (счет 75-1);
- доходы будущих периодов (счет 98).

Если при расчете чистых активов получился отрицательный результат, его следует указать в скобках.

Показатель по строке 150 Отчета об изменениях капитала равен сумме строк 490 и 640 Бухгалтерского баланса за минусом дебетового сальдо по счету 75 субсчет 1 «Расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал».

Строка 210 «Получено на...»

По этой строке отражается общая сумма средств, полученных организацией:

- графа 3 и 4 – из бюджета;

– графа 5 и 6 – из внебюджетных фондов.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на две группы, которые следует отразить в Отчете об изменениях капитала отдельно.

Строка 211 «расходы по обычным видам деятельности»

По этой строке указывается сумма средств, полученных на финансирование текущих расходов, а ниже приводится их расшифровка:

- приобретение сырья;
- материалов, товаров;
- оплата работ и услуг сторонних организаций;
- выплаты сотрудникам организации и т.д.

Строка 220 «капитальные вложения во внеоборотные активы»

По этой строке средства на финансирование капитальных расходов, а ниже приводится их расшифровка: покупка или строительство объектов основных средств, приобретение нематериальных активов или других внеоборотных активов.

В бухгалтерском учете бюджетные средства, полученные на финансирование текущих или капитальных расходов, отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 51, 52 (76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию») КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

- получены деньги из бюджета или внебюджетных фондов.

Для заполнения строк 210-239 необходимо использовать аналитические данные по кредиту счета 86 «Целевое финансирование»:

- графа 3 и 5 – за 2007 год;
- графа 4 и 6 – за 2006 год.

Показатели по строке 210 (графа 3 и 4) Отчета об изменениях капитала равны показателям по строке 910 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу за 2007 год.

10.2.4. Отчет о движении денежных средств (форма № 4)

Отчет о движении денежных средств (форма № 4) включается только в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Кому можно не составлять Отчет?

Однако не все организации должны его заполнять. Об этом сказано в Указании об объеме форм бухгалтерской отчетности, которые утверждены приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

К таким организациям относятся:

- субъекты малого предпринимательства, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку (п. 3);
- общественные организации (объединения), которые не осуществляют предпринимательскую деятельность и не имеют оборотов по продаже товаров, работ, услуг кроме выбывшего имущества (п. 4);
- некоммерческие организации, если у них отсутствуют данные для заполнения этой формы (п. 4).

Какую форму Отчета следует использовать?

Типовая форма Отчета о движении денежных средств (форма № 4) приведена в приложении к Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Коды строк в этих Таблицах организации проставляют самостоятельно. При этом они могут использовать кодировку, предложенную автором.

Если организация использует типовую форму, то незаполненные строки желательно из нее удалить. Однако не всегда для отражения хозяйственной деятельности предприятия достаточно тех строк, которые приведены в типовой форме. Мы постарались рассмотреть все возможные ситуации, которые могут возникнуть при заполнении этой формы.

И поэтому добавили в Отчет о движении денежных средств дополнительные строки.

Отчет о движении денежных средств составляется в тысячах (код – 384) или в миллионах (код – 385) рублей. Соответствующий код указывается в шапке Приложения.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
за _____ 20__ г. (таблица на с.212)

	Коды
Форма № 4 по ОКУД	0710004
Дата (год, месяц, число)	
Организация _____ по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН	
Вид деятельности _____ по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	
_____ по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ	384/385

В Отчете о движении денежных средств отражается информация о том, за счет каких источников организация осуществляла свою деятельность в прошедшем и отчетном году, а также как она расходовала имеющиеся у нее средства.

– В графе 3 нужно указать данные за 2007 год.

– В графе 4 приводятся данные за 2005 год (переносятся из графы 3 Отчета о движении денежных средств (форма № 4) за предыдущий год).

Информация о движении денежных средств представляется в форме № 4 прямым методом. Он предполагает непосредственное раскрытие денежных потоков по всем основным группам поступлений и платежей.

В мировой практике более распространенным является косвенный метод составления Отчета о движении денежных средств, который включает в себя элементы анализа.

Косвенный метод базируется на сопоставлении изменений различных статей бухгалтерского баланса за отчетный период, которые характеризуют имущественное и финансовое положение организации, а также включает в себя анализ движения основных средств, их амортизацию и другие показатели, которые невозможно получить непосредственно из баланса.

В результате применения косвенного метода финансовый результат (чистая прибыль) деятельности организации за отчетный период рассчитывается как разность между величинами денежных средств, которые находились в распоряжении организации на начало и на конец отчетного периода.

Как представить информацию о движении денежных средств по видам деятельности?

Отчет о движении денежных средств представляет собой Таблицу, которую условно можно разделить на 5 частей:

– остаток денежных средств на начало отчетного периода;

– движение денежных средств по видам деятельности:

- текущей;
- инвестиционной;
- финансовой.

– остаток денежных средств на конец отчетного периода, а также величину влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Определение текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации приведено в пункте 15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н).

– под текущей понимается деятельность компании, которая является основным источником ее доходов, а также прочие операции, которые не относятся к инвестиционной и финансовой деятельности. Денежными потоками по текущей деятельности могут быть:

- поступление выручки от продажи товаров, работ и услуг;
- поступление комиссионного вознаграждения, франшизы, прочего операционного дохода;
- выплаты поставщикам сырья и товаров;
- выплаты сотрудникам компании;
- поступления и выплаты страховых платежей и премий, экономических санкций и аналогичное движение денежных средств, связанное с торговыми контрактами.

Инвестиционная деятельность обычно представлена покупкой или продажей долгосрочных активов: основных средств (включая строительство хозяйственным способом), финансовых вложений, не относящихся к эквивалентам денежных средств и не являющихся объектом торговой деятельности компании, и прочих активов, которые представляют собой ресурсы, обеспечивающие поступление денежных средств в будущем.

Финансовая деятельность определяется как операции, которые приводят к изменению величины и структуры собственных и заемных средств. Среди них – поступления денежных средств от выпуска акций, облигаций, векселей, от прочих инструментов собственных и заемных средств; возврат заемных средств; выплаты стоимости имущества по контрактам финансовой аренды и т. п.

Деление денежных потоков по видам деятельности связано с различиями в требованиях, которые предъявляют пользователи к отчетной информации.

В текущей деятельности важно оценить возможность компании генерировать денежные средства на поддержание хозяйственного процесса и выявить тенденции увеличения оборотов, вызванные наращиванием производственных мощностей.

Денежные средства, направленные на инвестиции, показывают, насколько будущие производственные мощности смогут поддержать сложившийся уровень текущей деятельности и обеспечить заданные уровни рентабельности и ликвидности.

Сведения о денежных потоках финансового характера представляют интерес с точки зрения будущих претензий собственников и кредиторов компании на денежные потоки, создаваемые ею. На основании этой информации они могут судить о том, будут ли их требования удовлетворены организацией в будущем или нет.

Некоторые поступления и выбытие денежных средств могут быть представлены несколькими составляющими, которые относятся к разным видам деятельности. Например:

- погашение займа состоит из:
 - возврата основного долга, который показывается как денежный поток от финансовой деятельности,
 - выплаты процентов, которая относится либо к текущей деятельности (кредит на закупку товара), либо к инвестиционной деятельности (покупка оборудования).
- перечисление платежей лизингодателю включает в себя:
 - собственно лизинговые платежи за услуги лизингодателя, которые отражаются в составе денежного потока;
 - выкупную стоимость объекта лизинга, оплата за который учитывается в составе движения денежных средств по инвестиционной деятельности.

Одно и то же поступление и выбытие денежных средств в двух компаниях может относиться к разным видам деятельности в зависимости от природы сделки.

Так, компания может держать ценные бумаги (например, векселя) с целью их выгодной перепродажи, и, следовательно, их приобретение будет отнесено к текущей деятельности. Другая компания может выпустить те же самые векселя с целью получения долгосрочного дохода, что будет рассматриваться как операция инвестиционного характера.

Если сдача имущества в аренду, в том числе по договору лизинга, является деятельностью, которая преследует извлечение прибыли в качестве основной цели в соответствии с предметом деятельности организации, то при составлении формы № 4 такая деятельность должна рассматриваться в качестве текущей (письмо Минфина РФ от 18 марта 2005 г. № 07-05-06/80).

Как построены разделы таблицы?

Разделы, в которых отражается движение денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, имеют одинаковую структуру:

- поступление денежных средств;
- выбытие денежных средств (показатели отражаются в круглых скобках);
- сальдо движения денежных средств.

Как избежать дублирования показателей?

Для заполнения Отчета о движении денежных средств нужно использовать данные, которые в бухгалтерском учете отражаются по счетам:

- 50 «Касса» (за исключением субсчета 3 «Денежные документы»);
- 51 «Расчетные счета»;
- 52 «Валютные счета»;
- 55 «Специальные счета в банках» (за исключением субсчета 3 «Депозитные счета»);
- 57 «Переводы в пути».

Для того чтобы избежать двойного счета, не нужно учитывать обороты между указанными выше счетами:

- оборот между различными банковскими счетами, которые принадлежат одной организации (перевод средств на специальные счета и обратно, открытие аккредитива, депонирование средств на чековой книжке);
- оборот между банковскими счетами обособленных подразделений организации;
- оборот между кассой организации и ее расчетными (валютными счетами), а также денежными средствами в пути.



ПРИМЕР Для составления Отчета о движении денежных средств за 2007 года бухгалтер ЗАО «Орбита» использовал оборотную ведомость по субсчету счета 50-1 «Касса в рублях» (таблица 1) и оборотную ведомость по счету 51 «Расчетный счет» (таблица 2).

Таблица 1

Оборотная ведомость по субсчету 50-1 «Касса в рублях»

(руб.)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 31.12.07
1 000=					
	62	250 000=			
	51	100 000=	51	30 000=	
	71	4 000=	71	72 000=	
			70	180 000=	
			60	68 000=	
1 000=		354 000=		350 000=	5 000=

Таблица 2

Оборотная ведомость по счету 51 «Расчетные счета»

(руб.)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 31.12.07
1	2	3	4	5	6
9 000=					
	62	1 000 000=			
	91-1	1 180 000=	57	240 000=	
	50	30 000=	50	100 000=	

1	2	3	4	5	6
	66	400 000=	66	460 000=	
			60	1 470 000=	
			76	200 000=	
			68	60 000=	
			69	55 000=	
			91-2	30 000=	
9 000=		2 610 000		2 615 000=	4 000=

Бухгалтер ЗАО «Орбита» объединил обороты по соответствующим счетам, составил сводную оборотную ведомость (Таблица 3). В ней он исключил движение денежных средств внутри организации, то есть обороты между счетом 50-1 и 51.

Таблица 3

**Сводная оборотная ведомость по субсчету 50-1
«Касса в рублях» и 51 «Расчетные счета»**

(руб.)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 31.12.07
10 000=					
	62	1 250 000=			
	50	30 000=	51	100 000=	
	51	100 000=	50	30 000=	
	91-1	1 180 000=	57	240 000=	
	71	4 000=	71	72 000=	
	66	400 000=	66	460 000=	
			60	1 538 000=	
			76	200 000	
			68	60 000=	
			69	55 000=	
			70	180 000=	
			91-2	30 000=	
10 000=		2 834 000=		2 835 000=	9 000=

Как заполнить форму № 4, если организация использует в своей деятельности иностранную валюту?

Для тех организаций, которые осуществляет операции, связанные с движением денежных средств в иностранной валюте, порядок заполнения формы № 4 будет несколько иной.

Информация о движении иностранной валюты формируется организацией отдельно по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. При заполнении Отчета о движении денежных средств полученные данные по отдельным расчетам суммируются. Такой порядок установлен пунктом 16 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Для выполнения этого требования на практике Отчет о движении денежных средств заполняется отдельно по каждой иностранной валюте, которая находится в банке и в кассе организации. Затем все показатели этих Отчетов пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ этой валюты на 31 декабря отчетного года.



ПРИМЕР Бухгалтер ЗАО «Орбита» составил оборотную ведомость по счету 52 «Валютный счет» (таблица 4) и по субсчету счета 50-2 «Валютная касса» (таблица 5) в долларах США.

Таблица 4

Оборотная ведомость по счету 52 «Валютный счет»

(долл. США)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 31.12.07
100=					
	62	40 000=	57	38 000=	
	57	7 500=	50-2	1 000=	
			76	200=	
			60	7 800=	
100=		47 500=		47 000=	600=

Таблица 5.

Оборотная ведомость по субсчету 50-2 «Валютная касса».

(долл. США)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 31.12.07
—					
	52	1 000=	71	1 000=	
—		1 000=		1 000=	—

Бухгалтер ЗАО «Орбита» объединил обороты по соответствующим счетам, составил сводную оборотную ведомость (Таблица 6). В ней он исключил движение денежных средств внутри организации, то есть обороты между счетом 50-2 и 52.

Таблица 6.

**Сводная оборотная ведомость по счету 52 «Валютный счет»
и субсчету 50-2 «Валютная касса».**

(долл. США)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 01.01.07
100=					
	62	40 000=	57	38 000=	
	52	1 000=	50-2	1 000=	
	57	7 500=	71	1 000=	
			76	200=	
			60	7 800=	
100=		47 500=		47 000=	600=

Предположим, что курс доллара США на 31 декабря 2007 года составил 30 руб. Бухгалтер ЗАО «Орбита» пересчитал сводную оборотную ведомость в рубли по указанному курсу (Таблица 7).

Таблица 7.

**Сводная оборотная ведомость по счету 52 «Валютный счет»
и субсчету 50-2 «Валютная касса».**

(руб.)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 01.01.07
3 000=					
	62	1 200 000=	57	1 140 000=	
	57	225 000=	71	30 000=	
			76	6 000=	
			60	234 000=	
3 000=		1 425 000=		1 410 000=	18 000=

Затем данные по рублевым счета (50-1, 51) и валютным счетам (50-2, 52) были объединены (Таблица 8).

Таблица 8.

**Сводная оборотная ведомость по субсчету 50-1 «Касса в рублях», 50-2
«Валютная касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».**

(руб.)

Сальдо на 01.01.07	С кредита счета	Сумма	По дебету счетов	Сумма	Сальдо на 31.12.07
13 000=					
	62	4 450 000=			
	57	225 000=			
	91-1	1 180 000=	57	1 380 000=	
	71	4 000=	71	102 000=	
	66	400 000=	66	460 000=	
			60	1 772 000=	
			76	206 000	
			68	60 000=	
			69	55 000=	
			70	180 000=	
			91-2	30 000=	
13 000=		4 259 000=		4 245 000=	27 000=

Что делать с курсовыми разнициами по счету 50, 52 и 55?

В бухгалтерском учете операции в иностранной валюте отражаются в пересчете по курсу на дату совершения каждой операции. Поэтому складывается ситуация, когда данные, входящие в состав бухгалтерской отчетности не соответствуют данным бухгалтерского учета. Данные бухгалтерской отчетности нельзя проверить на основе обобщения данных из бухгалтерских регистров и Главной книги.

Однако требование приказа № 67н значительно упрощает процедуры консолидации при составлении единого Отчета о движении денежных средств. Ведь одни и те же обороты в иностранной валюте будут отражены в одинаковом рублевом эквиваленте, который пересчитывается на одну и ту же дату.

Довольно часто бывает, когда иностранная валюта лежит на валютном счете без движения, а бухгалтер постоянно отражает курсовые разницы в зависимости от колебания курса валюты. Все эти изменения рублевой стоимости валюты не должны учитываться при составлении Отчета о движении денежных средств.



ПРИМЕР В 2007 году организация получила 1 апреля 10 000 долларов США (курс ЦБ РФ – 27,7 руб./USD) и израсходовала эту же сумму 30 июня (курс ЦБ РФ – 28,7 руб./USD).

В бухгалтерском учете организации были сделаны проводки:

1 апреля 2007 года

ДЕБЕТ 52 КРЕДИТ 57

– 277 000 руб. $(27,7 \text{ руб./USD} \times 10\,000 \text{ USD})$ – отражен рублевый эквивалент иностранной валюты, зачисленной на валютный счет организации;

30 июня 2007 года

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 52

– 287 000 руб. $(28,7 \text{ руб./USD} \times 10\,000 \text{ USD})$ – отражен рублевый эквивалент иностранной валюты, перечисленный иностранному поставщику;

ДЕБЕТ 52 КРЕДИТ 91 субсчет 1 «Прочие доходы»

– 10 000 руб. $((28,7 \text{ руб./USD} - 27,7 \text{ руб./USD}) \times 10\,000 \text{ USD})$ – отражена курсовая разница по иностранной валюте.

При составлении Отчета о движении денежных средств бухгалтер организации пересчитал приход и расход иностранной валюты по курсу на 31 декабря 2007 года.

Предположим, что курс ЦБ РФ на последнюю отчетную дату составил 30 руб./USD. Тогда и поступление, и выбытие иностранной валюты будет равно – 300 000 руб. $(10\,000 \text{ USD} \times 30 \text{ руб./USD})$. Никаких курсовых разниц в этом случае не возникает.

Как отразить избежать повторного счета при отражении операций по покупке и продаже иностранной валюты?

Операции по покупке и продаже иностранной валюты обладают интересной особенностью. В процессе осуществления этих операций организация за деньги приобретает другие деньги. То есть фактически осуществляется обмен одной суммы денежных средств на другую. При этом организация несет дополнительные расходы.

Как же отразить подобные операции в Отчете о движении денежных средств, чтобы избежать двойного счета?

Прежде всего, необходимо составить Отчет о движении денежных средств в том порядке, который описан в следующей части этой главы.

Затем следует избавиться от дублирующих оборотов. Для этого необходимо уменьшить на одну и ту же сумму показатели:

– по строке 030 «Доходы от покупки иностранной валюты» и по строке 191 «Денежные средства направленные на покупку иностранной валюты»;



ПРИМЕР Бухгалтер организации составил Отчет о движении денежных средств за 2007 год.

Вариант 1.

В графе 3 Отчета отражены следующие показатели:

– по строке 030 – 42 000 тыс. руб.;

– по строке 191 – 49 500 тыс. руб.

Для того чтобы избавиться от повторного счета, необходимо оба показателя уменьшить на 42 000 тыс. рублей. В результате форма № 4 будет заполнена следующим образом:

- по строке 030 – прочерк;
- по строке 191 – 7 500 тыс. руб.

Вариант 2.

В графе 3 Отчета отражены следующие показатели:

- по строке 030 – 50 100 тыс. руб.;
- по строке 191 – 49 500 тыс. руб.

Для того чтобы избавиться от повторного счета, необходимо оба показателя уменьшить на 49 500 тыс. рублей. В результате форма № 4 будет заполнена следующим образом:

- по строке 030 – 600 тыс. руб.;
- по строке 191 – прочерк.

– по строке 040 «Доходы от продажи иностранной валюты» и по строке 192 «Денежные средства направленные на продажу иностранной валюты».



ПРИМЕР Бухгалтер организации составил Отчет о движении денежных средств за 2007 год.

Вариант 1.

В графе 3 Отчета отражены следующие показатели:

- по строке 040 – 465 000 тыс. руб.;
- по строке 192 – 478 000 тыс. руб.

Для того чтобы избавиться от повторного счета, необходимо оба показателя уменьшить на 465 000 тыс. рублей. В результате форма № 4 будет заполнена следующим образом:

- по строке 040 – прочерк;
- по строке 191 – 13 000 тыс. руб.

Вариант 2.

В графе 3 Отчета отражены следующие показатели:

- по строке 040 – 481 000 тыс. руб.;
- по строке 192 – 478 000 тыс. руб.

Для того чтобы избавиться от повторного счета, необходимо оба показателя уменьшить на 478 000 тыс. рублей. В результате форма № 4 будет заполнена следующим образом:

- по строке 040 – 3 000 тыс. руб.;
- по строке 192 – прочерк.

Как заполнить форму № 4.

Строка 010 «Остаток денежных средств на начало отчетного периода»

Заполняя эту строку, нужно указать:

- в графе 3 – остаток денежных средств на 1 января 2007 года;
- в графе 4 – остаток денежных средств на 1 января 2006 года.

Для заполнения этой строки используют сальдо по счетам учета денежных средств (50, 51, 55, 57) на начало отчетного года.

В том случае, если организация осуществляет только рублевые операции (без иностранной валюты), показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Отчет о движении денежных средств (форма № 4)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 010 графы 3	Строка 260 графа 3

Если организация осуществляет операции в иностранной валюте, то помимо рублевой суммы денежных средств по этой строке отражается сумма иностранной валюты, которая находилась на валютном счете или в кассе организации, по состоянию на 1 января 2007 года.

Иностранную валюту необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

В результате такого пересчета данные по строке 010 графы 3 Отчета о движении денежных средств за 2007 год будут отличаться от показателя по строке 460 графы 4 формы № 4 за 2007 год. Это связано с тем, что курс ЦБ РФ на 31 декабря 2006 года и на 31 декабря 2007 года не совпадает. Разницу между этими показателями необходимо отразить по строке 470 графы 3.

Кроме того, не будет равенства между строкой 010 графы 3 Отчета о движении денежных средств за 2007 года и строкой 260 графы 3 Бухгалтерского баланса за этот же год.

В том случае, если организация осуществляет помимо рублевых операции в иностранной валюте, показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Отчет о движении денежных средств (форма № 4)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 010 графа 3 + строка 470 графа 3	Строка 260 графа 3

Раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»

Эта часть Таблицы отражает поступление и выбытие денежных средств только по текущей деятельности организации.

Текущей деятельностью может быть производство промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнение строительных работ, продажа товаров, оказание услуг общественного питания, заготовка сельскохозяйственной продукции, сдача имущества в аренду. Или любая другая деятельность организации, которая направлена на извлечение прибыли в качестве основной цели (для коммерческих организаций) либо не направлена на извлечение прибыли в качестве такой цели (для некоммерческих организаций).

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Остаток денежных средств на начало отчетного года	010		
Движение денежных средств по текущей деятельности			
<i>Средства, полученные от покупателей, заказчиков</i>	020		
<i>Доходы от покупки иностранной валюты</i>	030		
<i>Доходы от продажи иностранной валюты</i>	040		
<i>Прочие доходы</i>	050		
Денежные средства, направленные:			
на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов	150	()	()
на оплату труда	160	()	()
на выплату дивидендов, процентов	170	()	()
на расчеты по налогам и сборам	180	()	()
на прочие расходы	190	()	()
на покупку иностранной валюты	191	()	()
на продажу иностранной валюты	192	()	()
Чистые денежные средства от текущей деятельности	200		

Поступление денежных средств**Строка 020 «Средства, полученные от покупателей, заказчиков»**

По этой строке нужно отразить общую сумму поступлений от покупателей и заказчиков за исключением выручки от реализации основных средств, доходных вложений в материальные ценности, нематериальных активов и других внеоборотных активов.

В бухгалтерском учете операции по реализации отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90 субсчет 1 «Выручка»

– отражена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 91 субсчет 1 «Прочие доходы»

– отражена выручка от реализации производственных запасов;

ДЕБЕТ 50 (51, 52) КРЕДИТ 62

– получена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг и производственных запасов.

Для заполнения строки 020 необходимо использовать дебетовый оборот по счету учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции:

– со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», на котором учитывается:

– задолженность покупателей и заказчиков за реализованные работы, услуги, продукцию, товары и другие материально-производственные запасы,

– авансы, полученные от покупателей и заказчиков.

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 030 «Доходы от покупки иностранной валюты»

Для отражения доходов от приобретения иностранной валюты необходимо ввести дополнительную строку 030. По ней организация отразит сумму иностранной валюты, приобретенной через уполномоченный банк. Указанная сумма валюты должна быть пересчитана в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

В бухгалтерском учете операции по покупке валюты отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 57 «Переводы в пути» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– денежные средства направлены на покупку валюты;

ДЕБЕТ 52 «Валютные счета» КРЕДИТ 57 «Переводы в пути»

– приобретенная валюта зачислена на специальный транзитный валютный счет организации (пересчитана в рубли по курсу ЦБ РФ);

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 57 «Переводы в пути»

– отражена разница между курсом покупки валюты и курсом ЦБ РФ;

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 57 «Переводы в пути»

– неизрасходованные деньги возвращены на расчетный счет предприятия;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банка.

Для заполнения этой строки нужно использовать данные дебетового оборота по счету 52 в корреспонденции со счетом 57.

Строка 040 «Доходы от продажи иностранной валюты»

Для отражения доходов от продажи иностранной валюты необходимо ввести дополнительную строку 040. По этой строке следует отразить рублевую сумму, которая была зачислена на расчетный счет предприятия в результате операции по обязательной или добровольной продаже иностранной валюты.

«Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» В бухгалтерском учете операции по продаже валюты отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 57 «Переводы в пути» КРЕДИТ 52 «Валютные счета»

– списана валюта, подлежащая продаже;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 57 «Переводы в пути»

— списана проданная валюта;

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

— средства, полученные от продажи валюты, зачислены на расчетный счет организации;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— списано вознаграждение банка за продажу валюты.

Для заполнения строки 040 необходимо использовать аналитические данные:

— по дебету счета 51 в корреспонденции со счетом 91-1;

— по дебету счета 91-2 в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути».

Строка 050 «Прочие доходы»

По этой строке нужно указать сумму прочих денежных средств, которые поступили на финансирование текущей деятельности организации. Для этого необходимо использовать данные дебетового оборота счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции со счетами, приведенными в Таблице 1.

Таблица 1.

Поступление денежных средств	Оборот по кредиту счетов:
1	2
• Авансы, возвращенные поставщиками	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет 2 «Расчеты по авансам выданным»
• Денежные средства возвращены подотчетными лицами	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
• Поступили в погашение займов, которые были выданы работникам предприятия	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»
• В рамках целевого финансирования	86 «Целевое финансирование»
• Получены безвозмездно	98 «Доходы будущих периодов»
• Внесены работниками предприятия для покрытия материального ущерба	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
• Возвращены налоги и сборы государственными органами	68 «Расчеты по налогам и сборам»
• Возмещены расходы организации на оплату больничных, путевок и т.д. внебюджетными фондами	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
• Поступления по претензиям, штрафы, пени, неустойки и другие виды штрафных санкции по хозяйственным договорам	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
• Излишек денежных средств, выявленный в кассе в ходе инвентаризации	91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Выбытие денежных средств

Строки «Денежные средства, направленные:»

Строка 150 — «на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов»

По этой строке отражаются те суммы денежных средств, которые были перечислены на закупку сырья, материалов и других оборотных активов, за арендную плату, коммунальные услуги, другие работы и услуги.

По этой строке не учитываются суммы денежных средств, которые были направлены на приобретение основных средств, доходных вложений в материальные ценности, нематериальных активов и другие внеоборотные активы.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками:

ДЕБЕТ 10 (26, 41, 44...) КРЕДИТ 60 (76)

– отражены расходы на приобретение материально-производственных запасов, на оплату услуг сторонних организаций;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (70)

– выделена сумма НДС;

ДЕБЕТ 60 (76) КРЕДИТ 50 (51, 52)

– оплачены расходы на приобретение материально-производственных запасов, услуги сторонних организаций.

Для заполнения строки 150 необходимо использовать кредитовый оборот по счету учета денежных средств в корреспонденции:

– со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», на котором отражается:

– задолженность организации перед поставщиками и подрядчиками за приобретенные товары, работы, услуги

– авансы, выданные поставщиками и подрядчиками.

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 160 – «на оплату труда»

По этой строке нужно указать величину денежных средств, которые были направлены на оплату труда работников.

Для того, чтобы заполнить эту строку нужно использовать аналитические данные по дебетовому обороту по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции:

– со счетом 50 «Касса», если выдача заработной платы, отпускных, больничных, премий, материальной помощи и других выплат осуществляется наличными деньгами из кассы организации;

– со счетом 51 «Расчетные счета», если начисленные выплаты перечисляются на пластиковую карту сотрудника.

Строка 170 – «на выплату дивидендов, процентов»

По этой строке отражается сумма денежных средств, которая была направлена на выплату дивидендов учредителям организации, а также процентов по ценным бумагам, выпущенным организацией, и полученным кредитам и займам.

В бухгалтерском учете начисление и выплата дивидендов учредителям (участникам) организации отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль» КРЕДИТ 75-1 (70)

– отражена сумма начисленных дивидендов;

ДЕБЕТ 75-1 (70) КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ»

– удержан налог на доходы физических лиц с начисленных дивидендов;

ДЕБЕТ 75-1 (70) КРЕДИТ 50 (51, 52)

– организация выплатила сумму причитающихся дивидендов за минусом НДФЛ.

Для отражения в бухгалтерском учете кредитов и займов Планом счетов, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, предусмотрены два счета:

66 «Краткосрочные кредиты и займы»

67 «Долгосрочные кредиты и займы».

К указанным счетам организация может открывать следующие субсчета:

– 66-1 (67-1) «Основная сумма долга»

– 66-2 (67-2) «Проценты, причитающиеся к уплате»

На субсчете 66-1 (67-1) отражается основная сумма долга (задолженность) по полученному кредиту или займу, а по субсчету 66-2 (67-2) – проценты, начисленные по этим кредитам и займам.

В бухгалтерском учете начисление и выплата процентов по займам и кредитам отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 91 субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66-2 (67-2)

— отражена сумма начисленных процентов;

ДЕБЕТ 66-2 (67-2) КРЕДИТ 51 (52)

— проценты по займу или кредиту перечислены кредитору.

Для заполнения строки 170 необходимо использовать данные кредитового оборота счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции со счетами, приведенными в Таблице 1.

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Таблица 1.

Выплаты денежных средств	Оборот по дебету счетов:
• Дивиденды учредителям (участникам) организации	75 «Расчеты с учредителями» субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» 70 «Расчеты по оплате труда» в части дивидендов от участия в уставном капитале организации, начисленных сотрудникам предприятия
• Проценты по ценным бумагам, выпущенным организацией (акциям, облигациям).	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчету 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»
• Проценты по кредитам и займам	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» субсчет 2 «Проценты, причитающиеся к уплате» 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет 2 «Проценты, причитающиеся к уплате»

Строка 180 — «на расчеты по налогам и сборам»

По этой строке отражаются суммы налогов и сборов, которые были перечислены организацией в бюджет. Учтите, что речь в данном случае идет только о тех платежах в бюджет, которые относятся к текущей деятельности. Для заполнения этой строки рекомендуется использовать кредитовый оборот по счету 51 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Строка 190 — «на прочие расходы»

По этой строке отражается выбытие денежных средств по текущей деятельности, которые не было отражено по другим строкам.

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовый оборот по счетам учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции с теми счетами, которые указаны в таблице 3.

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» и субсчету 50-2 «Валютная касса» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Таблица 3

Выбытие денежных средств	Оборот по дебету счетов:
• Уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
• Денежные средства выданы под отчет	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
• Организация предоставила займы работникам организации	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»
• Уплачены суммы по претензиям, штрафы, пени, неустойки и другие виды штрафных санкции по хозяйственным договорам	76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям»
• Оплата услуг банка	91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Строка 191 – «на покупку иностранной валюты»

Расходы на приобретение иностранной валюты организация должна отразить на дополнительной строке.

Денежные средства, направленные на приобретение иностранной валюты отражаются в бухгалтерском учете организации следующей проводкой:

ДЕБЕТ 57 КРЕДИТ 51

– денежные средства направлены на покупку валюты;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 57

– неизрасходованные рублевые средства возвращены на расчетный счет предприятия.

Для заполнения этой строки необходимо использовать дебетовый оборот по счету 57 «Переводы в пути» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» за минусом кредитового оборота по счету 57 в корреспонденции со счетом 51 в отношении возвращенных рублевых средств.

Строка 192 – «на продажу иностранной валюты»

Иностранная валюта, направленная организацией для обязательной или добровольной продажи, отражается по дополнительной строке 192. Указанная сумма валюты должна быть пересчитана в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Для заполнения этой строки необходимо использовать кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути».

Строка 200 «Чистые денежные средства от текущей деятельности»

По этой строке отражается разница между поступлением и выбытием денежных средств в рамках текущей деятельности.

Показатель по строке 200 каждой графы можно рассчитать по формуле:

сумма строк 020–100 – сумма строк 150–199.

Учтите, что полученная величина может быть отрицательной. Это возможно в том случае, если по текущей деятельности было израсходовано больше денежных средств, чем получено. Отрицательную величину не забудьте заключить в круглые скобки.

Раздел «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»

Эта часть Таблицы отражает поступление и выбытие денежных средств только по инвестиционной деятельности организации.

Инвестиционная деятельность включает в себя:

- приобретение и продажу недвижимости (земельных участков, зданий и т.д.), оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов;
- осуществление собственного строительства;
- расходы на НИОКР;
- финансовые вложения

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210		
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	220		
Полученные дивиденды	230		
Полученные проценты	240		
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250		

1	2	3	4
Возврат вклада по договору простого товарищества	260		
Возврат депозитного вклада	270		
Приобретение дочерних организаций	280	()	()
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и материальных активов	290	()	()
Осуществление собственного строительства	291	()	()
Расходы на НИОКР	292	()	()
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	()	()
Займы, предоставленные другим организациям	310	()	()
Вклады по договору простого товарищества	320	()	()
Депозитные вклады	330	()	()
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340		

Поступление денежных средств

Поступления денежных средств по инвестиционной деятельности могут быть связаны:

- с продажей внеоборотных активов;
- основных средств, доходных вложений в материальные ценности, нематериальных активов
- долговых ценных бумаг, долей в уставном капитале других организаций, дебиторской задолженности, приобретенной в результате уступки права требования.
- с получением доходов (дивидендов, процентов) от имеющихся финансовых вложений;
- с выбытием долгосрочных финансовых вложений в результате:
- погашения займов, выданных другим организациям,
- возвращения вкладов по договору простого товарищества;
- закрытия депозитного счета в банке.

Строка 210 «Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов»

По этой строке указывается выручка от продажи основных средств, оборудования, предметов лизинга и проката, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также авансы, полученные в счет будущей поставки указанных материальных ценностей.

В бухгалтерском учете такая реализация отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 62 (76) КРЕДИТ 91 субсчет 1 «Прочие доходы»

- отражена выручка от реализации внеоборотных активов;

ДЕБЕТ 50 (51, 52) КРЕДИТ 62 (76)

- получена оплата за реализованные внеоборотные активы.

Выручка от продажи сырья, материалов и прочих материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете тем же проводками. Но она не относится к поступлениям по инвестиционной деятельности. Поэтому движение денежных средств, связанных с продажей МПЗ, нужно отражать в разделе «Движение денежных средств по текущей деятельности».

Заполняя строку 210, организация должна на основании аналитических данных по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» определить, какой именно кредитовый оборот отражает выручку от реализации внеоборотных средств.

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 220 «Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений»

По этой строке указывается выручка от реализации финансовых вложений, которые были приобретены на срок более 12 месяцев:

- ценных бумаг, в том числе облигаций и векселей;
- долей в уставных капиталах других организаций,
- дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки прав требования,
- других финансовых вложений.

В бухгалтерском учете такая реализация отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 62 (76) КРЕДИТ 91 субсчет 1 «Прочие доходы»

- отражена выручка от реализации внеоборотных активов;

ДЕБЕТ 50 (51, 52) КРЕДИТ 62 (76)

- получена оплата за реализованные внеоборотные активы.

Заполняя эту строку, организация должна на основании аналитических данных по счету 62 и 76 определить, какой именно кредитовый оборот отражает выручку от ценных бумаг и прочих долгосрочных финансовых вложений.

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 230 «Полученные дивиденды»

По этой строке отражается сумма дивидендов, которые были получены организацией по различным финансовым вложениям.

Строка 240 «Полученные проценты»

По этой строке отражается сумма полученных процентов по векселям и облигациям, а также по займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам. Кроме того, здесь же можно указать проценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств организации в соответствии с условиями договора на открытие расчетного счета.

В бухгалтерском учете получение дивидендов и процентов отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 50 (51, 52) КРЕДИТ 91-1 (76).

Поэтому для заполнения строки 230 и 240 необходимо использовать аналитические данные по дебету счета 50, 51, 52 в корреспонденции:

- со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;
- со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 3 «Расчеты по дивидендам и другим доходам».

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» и субсчету 50-2 «Валютная касса» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2006 года.

Строка 250 «Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям»

По этой строке отражается сумма займов, выданных организацией юридическим и физическим лицам, которые были погашены в отчетном периоде. Сумма займа должна указываться без учета начисленных процентов.

В бухгалтерском учете погашение займа отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 50 (51, 52) КРЕДИТ 58-3.

Для заполнения строки 250 нужно использовать обороты по дебету счета 50, 51 и 52 в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения» субсчет 3 «Предоставленные займы». Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 260 «Возврат вклада по договору простого товарищества»

Для отражения величины денежных средств, полученных в виде возврата вклада в общее имущество при прекращении договора простого товарищества, организация-товарищ может включить в Отчет о движении денежных средств дополнительную строку 260 «Возврат вклада по договору простого товарищества».

В бухгалтерском учете возврат вклада отражается следующей проводкой:

ДЕБЕТ 50 (51, 52) КРЕДИТ 58-4.

Для заполнения строки 260 нужно использовать обороты по дебету счета 50, 51 и 52 в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения» на субсчете 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 270 «Возврат депозитного вклада»

Согласно пункту 3 ПБУ 19/02 депозитные вклады относятся к финансовым вложениям организации. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) утверждено приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

Учет движения денежных средств на депозитах ведется на счете 55 «Специальные счета в банках» субсчет 3 «Депозитные счета».

При открытии депозитного счета в банке денежные средства перечисляются с расчетного счета организации на специализированный счет.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующей записью:

ДЕБЕТ 55 « Специальные счета в банках» субсчет 1 «Депозитные счета» КРЕДИТ 51 (50, 52)

Для отражения суммы депозитного вклада, который по окончании срока депозита, был перечислен на расчетный счет организации, необходимо включить в Отчет о движении денежных средств дополнительную строку 270 «Возврат депозитного вклада». По ней отражается кредитовый оборот по счету 55-3 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Дебетовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Выбытие денежных средств

Выбытие денежных средств по инвестиционной деятельности может быть связано:

- с приобретением внеоборотных активов;
- основных средств, доходных вложений в материальные ценности, нематериальных активов;
- долговых ценных бумаг, долей в уставном капитале других организаций, дебиторской задолженности на основании договора уступки права требования;
- с расходами на строительство объекта основных средств;
- с расходами на НИОКР;
- с осуществлением финансовых вложений в результате:
- предоставления займов другим организациям,
- передачи вклада по договору простого товарищества;
- открытия депозитного счета в банке (в форме № 4 не отражается).

Строка 280 «Приобретение дочерних организаций»

По этой строке отражается сумма денежных средств, направленная на приобретение контрольного пакета акций, доли в уставном капитале дочерней организации.

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом:

- либо в силу преобладающего участия в его уставном капитале,
- либо в соответствии с заключенным между ними договором,
- либо иным образом (ст. 105 Гражданского кодекса РФ).

Влиять на дочернее общество основная организация может путем предоставления займа, установления залога на имущество дочернего общества, направления своих представителей в совет директоров дочерней организации и т. д.

Учет финансовых вложений в уставные капиталы других организаций ведется на счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции».

Аналитический учет на субсчете 58-1 должен быть построен таким образом, чтобы без труда можно было выделить паи и акции:

- дочерних обществ;
- зависимых обществ;

– прочих организаций.

В бухгалтерском учете операции по приобретению акций отражаются следующими проводками:

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 50 (51, 52)

– оприходованы акции другой организации;

ДЕБЕТ 58-1 КРЕДИТ 50 (51, 52)

– отражены расходы на приобретение акций дочерней компании.

Для заполнения строки 280 нужно использовать аналитические данные о приобретенных паях и акциях дочерних обществ – кредитовый оборот по счету 50, 51 и 52 в корреспонденции со счетом 58-1.

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 290 «Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов»

По этой строке указывается сумма денежных средств, направленная на оплату расходов по приобретению основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в материальные ценности.

В бухгалтерском учете такие расходы на приобретение указанных объектов отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 60 (71, 76)

– отражены расходы на приобретение объекта внеоборотных активов;

ДЕБЕТ 19 «НДС по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 (71, 76);

– выделена сумма НДС;

ДЕБЕТ 60 (71, 76) КРЕДИТ 50 (51, 52)

– перечислена оплата в погашение расходов по приобретению объектов внеоборотных активов.

Причем для некоторых объектов внеоборотных активов предусмотрены отдельные субсчета к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- субсчет 1 «Приобретение земельных участков»;
- субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования»;
- субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»;
- субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»;
- субсчет 7 «Приобретение взрослых животных».

Для заполнения строки 290 необходимо использовать аналитические данные кредитовому обороту счета 50 (51, 52) в корреспонденции со счетом 60 (71, 76).

При этом вы никак не обойдетесь без анализа кредитового оборота по счету 60 (71, 76) в корреспонденции:

– со счетом 08 субсчета 1, 2, 4, 5, 6, 7;

– со счетом 19 субсчет 1 «НДС по приобретенным основным средствам» и субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам».

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Оплата расходов на приобретение основных средств по договору лизинга по строке 290 не отражается. Сумму лизинговых платежей, которую организация перечислила лизингодателю в отчетном периоде, нужно указывать по строке 400 «Погашение обязательств по финансовой аренде» раздела «Движение денежных средств по финансовой деятельности».

А как же выкупная стоимость?

Строка 291 «Осуществление собственного строительства»

Для отражения расходов на строительство объектов основных средств организация может ввести в Отчет о движении денежных средств дополнительную строку.

Расходы на строительство собираются по дебету счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Строительство может осуществляться подрядным или хозяйственным способом.

Подрядный способ строительства.

В бухгалтерском учете расходы на строительство отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 08-3 КРЕДИТ 60 (76)

– отражены расходы на оплату подрядных работ;

ДЕБЕТ 19 «НДС по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 (76)

– выделена сумма НДС с подрядных работ;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08-3

– построенный объект основных средств включен в состав основных средств предприятия;

ДЕБЕТ 60 (76) КРЕДИТ 50 (51, 52)

– услуги подрядных организаций оплачены.

Для заполнения строки 295 нужно использовать кредитовый оборот по счету 50, 51 и 52 в корреспонденции со счетом 60 (76). Кроме того, необходимо использовать аналитические данные по счетам 60 и 76.

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Хозяйственный способ строительства.

В бухгалтерском учете расходы на строительство отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 08-3 КРЕДИТ 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и т.д.

– отражены расходы на строительство объекта основных средств;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08-3

– построенный объект основных средств включен в состав основных средств предприятия.

В этом случае по строке 295 необходимо отразить сумму денежных средств, которая была израсходована:

- на приобретение строительных материалов;
- на выплату заработной платы работникам, занятым в строительстве;
- на уплату ЕСН и взносов во внебюджетные фонды, начисленную на заработную плату строителей;
- другие расходы, связанные со строительством и регистрацией права собственности на построенный объект.

Для этого бухгалтер должен использовать аналитические данные по счетам 10, 19, 60, 68, 69, 70, 71, 76 в корреспонденции со счетом 08-3 и счетами учета движения денежных средств.

Строка 292 «Расходы на НИОКР»

Если организация проводит научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, то она может отразить расходы на проведение этих работ по дополнительной строке «Расходы на НИОКР».

Учет расходов на НИОКР ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «Выполнение НИОКР». В ходе осуществления НИОКР организация может использовать услуги и работы сторонних организаций, а также приобретать материалы, необходимые для проведения работ, оплачивать труд собственных сотрудников и начислять налоги на сумму их заработной платы.

В бухгалтерском учете расходы на НИОКР отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 08-8 КРЕДИТ 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76 и т.д.

– в рамках НИОКР отражены расходы на оплату услуг и работ сторонних организаций;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76);

– выделена сумма НДС;

ДЕБЕТ 60 (76) КРЕДИТ 50 (51, 52)

– оплачены услуги сторонних организаций в рамках НИОКР.

Таким образом, показатель по строке 292 должен включать в себя оплату услуг сторонних организаций в рамках НИОКР, а также сумму денежных средств, которая была израсходована:

- на приобретение необходимых материалов;
- на выплату заработной платы работникам, занятым в НИОКР;
- на уплату ЕСН и взносов во внебюджетные фонды, начисленную на заработную плату работников;
- другие расходы, связанные с НИОКР.

Строка 300 «Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений»

По этой строке отражается сумма денежных средств, направленная на приобретение:

- акций акционерных обществ и долей в уставном капитале других организаций;
- долговых ценных бумаг – облигаций, векселей и т.д.;
- дебиторской задолженности по договору уступки права требования.

Учет этих финансовых вложений ведется на счете 58 «Финансовые вложения»:

- субсчет 1 «Паи и акции»;
- субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»;
- субсчет 5 «Приобретенная дебиторская задолженность».

Для заполнения строки 300 необходимо использовать обороты по дебету субсчета 58-1 (кроме расходов на приобретение акций дочерних организаций), 58-2 и 58-5 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 310 «Займы, предоставленные другим организациям»

По этой строке отражается сумма займов, выданная организацией юридическим и физическим лицам. Учет выданных займов ведется на счете 58 «Финансовые вложения» субсчет 3 «Предоставленные займы».

Для заполнения строки 310 нужно использовать дебетовые обороты счета 58-3 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 320 «Вклады по договору простого товарищества»

Для отражения величины денежных средств, направленных в виде вклада в общее имущество по договору простого товарищества, организация-товарищ может ввести дополнительную строку.

Учет подобных финансовых вложений ведется на счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Для заполнения строки 320 необходимо использовать дебетовые обороты счета 58-4 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Строка 330 «Депозитные вклады»

Если организация направила часть денежных средств на депозит, ей необходимо отразить эту сумму по дополнительной строке 330 «Депозитные вклады».

Для заполнения этой строки необходимо использовать дебетовый оборот по счету 55 «Специальные счета в банках» субсчет 3 «Депозитные счета» в корреспонденции со счетом учета денежных средств.

Сальдо**Строка 340 «Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности»**

По этой строке указывается разница между поступлением и выбытием денежных средств в рамках инвестиционной деятельности.

Для того, чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех предыдущих строк без круглых скобок этого раздела Таблицы (поступление денежных средств) и вычесть показатели этой части, указанные в круглых скобках (выбытие денежных средств).

Показатель по строке 340 каждой графы можно рассчитать по формуле:

сумма строк 210–270 – сумма строк 280–330.

Учтите, что полученная величина может быть отрицательной. Это возможно в том случае, если по инвестиционной деятельности было израсходовано больше денежных средств, чем получено. Отрицательную величину не забудьте заключить в круглые скобки.

Раздел «Движение денежных средств по финансовой деятельности»

Эта часть Таблицы отражает поступление и выбытие денежных средств только по финансовой деятельности организации.

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг	350		
Поступление взносов в уставный капитал	360		
Погашение убытков	370		
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями	380		
Выкуп собственных акций и долей	400	()	()
Погашение займов и кредитов (без процентов)	410	()	()
Погашение обязательств по финансовой аренде	420	()	()
		()	()
		()	()
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	440		

Поступление денежных средств

Строка 350 «Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг»

Эту строку заполняют акционерные общества, которые осуществили в отчетном периоде размещение (эмиссию) акций. В ней указывается сумма денежных средств, которая поступила от акционеров в оплату стоимости приобретенных акций.

Эмиссия акций может быть первичной и дополнительной.

Первичная эмиссия акций проводится при учреждении акционерного общества.

В бухгалтерском учете акционерного общества операции по первичному размещению акций отражаются следующим образом:

- на дату государственной регистрации общества

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал»

КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

- отражена номинальная стоимость акций, предназначенных для размещения;

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал»

КРЕДИТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Эмиссионный доход»

- отражена разница между номинальной стоимостью акций, предназначенных для размещения, и задолженностью учредителей по оплате уставного капитала;

- на дату частичного погашения задолженности учредителей по оплате акций

ДЕБЕТ 50 (51) КРЕДИТ 75-1

- погашена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Дополнительная эмиссия акций проводится для увеличения размера уставного капитала акционерного общества.

В бухгалтерском учете дополнительный выпуск акций отражается такими проводками:

- на дату поступления денежных средств;

ДЕБЕТ 50 (51) КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты за акции при увеличении уставного капитала»

- получены денежные средства от продажи акций;

- на дату регистрации изменений, внесенных в учредительные документы

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал» КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

- отражено увеличение уставного капитала акционерного общества;

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал» КРЕДИТ 83 «Добавочный капитал» субсчет «Эмиссионный доход»

- отражена разница между продажной и номинальной стоимостью акций за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала» КРЕДИТ 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал»

Для заполнения строки 350 нужно использовать кредитовый оборот по счету 75 субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал» в корреспонденции:

- со счетами учета движения денежных средств;
- со счетом 76 субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала».

Строка 360 «Поступление взносов в уставный капитал»

Дополнительную строку 360 могут включить в Отчет о движении денежных средств общества с ограниченной ответственностью, которые:

- были созданы в 2007 году;
- увеличили уставный капитал за счет дополнительных взносов участников общества или за счет включения в состав учредителей новых лиц.

По этой строке отражается сумма денежных средств, которая поступила в погашение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

В бухгалтерском учете операции по формированию и увеличению уставного капитала отражаются следующими проводками:

**ДЕБЕТ 75 субсчет 1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»
КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»**

- отражена задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал;

ДЕБЕТ 50 (51) КРЕДИТ 75 субсчет 1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»

- погашена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал организации.

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовый оборот по субсчету 1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета движения денежных средств.

Строка 370 «Покрытие убытков»

По решению общего собрания учредителей (участников) организация может покрыть убытки прошлых лет за счет дополнительных взносов собственников предприятия.

В бухгалтерском учете эта операция отражается такими проводками:

**ДЕБЕТ 75 субсчет «Расчеты с учредителями по дополнительным взносам»
КРЕДИТ 84 «Нераспределенная прибыль (непогашенный убыток)»**

- убыток отчетного года погашен за счет средств учредителей;

ДЕБЕТ 50 (51) КРЕДИТ 75 субсчет «Расчеты с учредителями по дополнительным взносам»

- поступили денежные средства учредителей на покрытие убытков отчетного года.

Для отражения суммы денежных средств, которая поступила от учредителей (участников) организации в счет погашения убытков, необходимо ввести дополнительную строку 370.

Для заполнения этой строки бухгалтер должен использовать кредитовый оборот по счету 75 субсчет «Расчеты с учредителями по дополнительным взносам» в корреспонденции со счетами 50, 51.

Строка 380 «Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями»

По этой строке отражаются суммы займов и кредитов, которые были получены организацией от других юридических лиц. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства.

В бухгалтерском учете получение кредитов и займов отражается такими проводками:

ДЕБЕТ 51 (50, 55) КРЕДИТ 66 субсчет 1 «Основная сумма долга»

— получены краткосрочные кредиты и займы;

ДЕБЕТ 51 (50, 55) КРЕДИТ 67 субсчет 1 «Основная сумма долга»

— получены долгосрочные кредиты и займы.

Для заполнения этой строки нужно использовать кредитовые обороты по счету 66-1 и 67-1 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Выбытие денежных средств**Строка 400 «Выкуп собственных акций и долей»**

Если организация в отчетном периоде осуществляла выкуп собственных акций или долей в уставном капитале, то ей необходимо включить в Отчет о движении денежных средств дополнительную строку 400.

По этой строке отражается сумма средств, которая была направлена на выкуп собственных акций акционерного общества или на выкуп собственных долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью.

В бухгалтерском учете подобные операции отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 81 «Собственные акции (доли)» КРЕДИТ 50 (51)

— выкуплены собственные акции или доли в уставном капитале организации.

Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовый оборот по счету 81 в корреспонденции со счетами 50 и 51.

Строка 410 «Погашение займов и кредитов (без процентов)»

По этой строке отражаются суммы кредитов и займов, которые были погашены в отчетном периоде. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства от других организаций.

В бухгалтерском учете погашение кредитов и займов отражается такими проводками:

ДЕБЕТ 66 субсчет 1 «Основная сумма долга» КРЕДИТ 51 (50, 52, 55)

— погашены краткосрочные кредиты и займы;

ДЕБЕТ 67 субсчет 1 «Основная сумма долга» КРЕДИТ 51 (50, 52, 55)

— погашены долгосрочные кредиты и займы.

Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовые обороты по счетам 66-1 и 67-1 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Помните, что по строке «Погашение займов и кредитов» указывается только погашенная сумма основного долга по кредитному договору или по договору займа. Сумма начисленных и перечисленных процентов по этим договорам отражается в разделе «Движение денежных средств по текущей деятельности» по строке «на выплату дивидендов, процентов».

При заполнении строки 410 не учитываются дебетовые обороты по субсчетам 66-2 и 67-2, на которых отражаются суммы начисленных процентов по заемным средствам.

Кредитовый оборот по счету 52 «Валютные счета» необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Строка 420 «Погашение обязательств по финансовой аренде»

По этой строке отражается сумма лизинговых платежей, перечисленная организацией лизингодателю в отчетном периоде. Учет расчетов по лизинговым платежам ведется на отдельном субсчете «Задолженность по лизинговым платежам» счета 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами».

Для заполнения этой строки нужно использовать обороты по дебету этого субсчета в корреспонденции со счетами учета денежных средств — 50, 51.

Сальдо**Статья 440 «Чистые денежные средства от финансовой деятельности»**

По этой строке указывается разница между поступлением и выбытием денежных средств в рамках финансовой деятельности. Для того, чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех предыдущих строк без круглых скобок данного раздела Таблицы и вычесть показатели этой части, заключенные в круглые скобки.

Показатель по строке 440 каждой графы можно рассчитать по формуле:

сумма строк 350–390 – сумма строк 400–430.

Учтите, что полученная величина может быть отрицательной. Это возможно в том случае, если по финансовой деятельности было израсходовано больше денежных средств, чем получено. Отрицательную величину не забудьте заключить в круглые скобки.

Итоговый раздел

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов	450		
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	460		
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	470		

Строка 450 «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов»

Для расчета показателя по этой строке нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Если какой-либо показатель по этим строкам заключен в круглые скобки, то этот показатель нужно не прибавлять, а вычитать.

Показатель по строке 450 каждой графы равен сумме показателей по строкам 200, 340, 440.

В результате по этой строке показатель может быть как величиной положительной, так и отрицательной. В первом случае произошло увеличение денежных средств организации, а во втором случае – их уменьшение.

Отрицательные показатели не забудьте поставить в круглые скобки.

Строка 460 «Остаток денежных средств на конец отчетного периода»

Показатель по этой строке должен быть равен сумме соответствующих показателей по строке 010 «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» и строке 450 «Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов» (часть 5).

Показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Отчет о движении денежных средств (форма № 4)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 460 графы 3	Строка 260 графа 4

Строка 470 «Величина влияния изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю»

Эту строку должны заполнять только те организации, у которых на начало года имелся остаток валютных средств в кассе организации или на валютном счете.

Дело в том, что в бухгалтерском учете остаток валютных средств на начало года пересчитывается в рубли по курсу, который был установлен ЦБ РФ на 31 декабря 2006 года.

В Отчете о движении денежных средств остаток иностранной валюты пересчитывается по курсу ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года.

Так как курс иностранной валюты на последнюю отчетную дату прошлого и отчетного года не совпадает, возникает разница, которую следует указать по строке 470.

Показатель по строке 470 рассчитывается по формуле:

$$\text{Показатель по строке 470} = \left(\text{Курс иностранной валюты на 31.12.2005 г.} - \text{Курс иностранной валюты на 31.12.2005 г.} \right) \times \text{Остаток иностранной валюты на 01.01.2006 г.}$$

Значение показателя может быть как положительным, так и отрицательным.



ВНИМАНИЕ!

- Для заполнения строки 470 рассчитывать разницу в курсах ЦБ РФ на 31 декабря 2007 года и на дату совершения операций в иностранной валюте, которые были проведены в течение отчетного года, не нужно.
- По строке 470 не отражаются курсовые разницы, которые возникли за отчетный год по иностранной валюте.

Показатель по строке 470 графы 3 должен быть равен разнице между показателями по строке 010 графы 3 и по строке 470 графы 4.

10.2.5. Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) включается только в состав годовой бухгалтерской отчетности. В нем расшифровываются отдельные показатели формы № 1.

Однако некоторые организации могут не заполнять эту форму (Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, которые утверждены приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н). К таким организациям относятся:

- субъекты малого предпринимательства, которые не обязаны проводить аудиторскую проверку (п. 3);
- общественные организации (объединения), которые не осуществляют предпринимательскую деятельность и не имеют оборотов по продаже товаров, работ, услуг кроме выбывшего имущества (п. 4);
- некоммерческие организации, если у них отсутствуют данные для заполнения этой формы (п. 4).

Типовая форма Приложения к бухгалтерскому балансу приведена в приложении к Приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

Если организация использует типовую форму, то незаполненные строки желательно из нее удалить. При наличии существенных данных в Таблицы типовой формы могут быть внесены дополнительные строки или графы.

Приложение к бухгалтерскому балансу состоит из десяти разделов:

1. Нематериальные активы — 7 670
2. Основные средства — 11 700
3. Доходные вложения в материальные ценности — 2 530
4. Расходы на НИОКР — 2 400
5. Расходы на освоение природных ресурсов — 3 000
6. Финансовые вложения — 7 560
7. Дебиторская и кредиторская задолженность — 6 770
8. Расходы по обычным видам деятельности — 5 400
9. Обеспечения — 7 520
10. Государственная помощь — 5 000

Каждый раздел включает в себя одну или несколько Таблиц.

Коды строк в этих Таблицах организации проставляют самостоятельно.

Мы рекомендуем использовать для первого раздела коды строк от 0 до 99, для второго раздела — коды строк от 100 до 199, для третьего раздела — коды строк от 200 до 299 и т.д.

Приложение к бухгалтерскому балансу составляется в тысячах (код — 384) или в миллионах (код — 385) рублей. Соответствующий код указывается в шапке Приложения.

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ за 2006 г.

		Коды		
Форма № 5 по ОКУД		0710005		
Дата (год, месяц, число)		2006	12	31
Организация <u>ООО «Престиж»</u> по ОКПО		18761395		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН 7715201050		
Вид деятельности <u>Розничная торговля</u> по ОКВЭД		52.39.09		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС		65	16	
Единица измерения тыс.руб./млн.руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ		384/385		

Раздел «Нематериальные активы»

В этом разделе приводится расшифровка нематериальных активов (НМА), которыми владеет организация. Бухгалтерский учет НМА ведется на счете 04, который так и называется «Учет нематериальные активы».

На этом счете помимо нематериальных активов отражаются и расходы на НИОКР, которые используются для нужд организации, но не оформленные в установленном порядке как нематериальные активы.

Поэтому к счету 04 необходимо открывать следующие субсчета:

04-1 «Нематериальные активы»

04-2 «Расходы на НИОКР»

04-9 «Выбытие нематериальных активов».

Учитите, что в данном разделе формы № 5 приводятся показатели только по нематериальным активам, то есть по тем объектам, которые учтены на счете 04-1.

Положительные результаты НИОКР и технологические работы без правовой охраны, учтенные на счете 04-2, в данном разделе не отражаются. Стоимость этих активов нужно указать в разделе «Расходы на НИОКР» формы № 5.

Организациям предоставлено право отражать в бухгалтерском учете амортизацию, начисленную по НМА, двумя способами (п. 21 ПБУ 14/2000). Сумма начисленной амортизации может отражаться:

– либо по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов»,

– либо по кредиту счета 04.

Организация самостоятельно выбирает способ отражения амортизации по группе однородных объектов и должна применять его в течение всего срока их полезного использования.

В Приложении к бухгалтерскому балансу информация о первоначальной стоимости нематериальных активов и о сумме начисленной амортизации должна отражаться раздельно (п. 17 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности).

Это значит, что в Таблице 2 данного раздела, отражается общая сумма амортизации, независимо от того, на каком счете она учтена – по кредиту счета 04 или 05.

В связи с этим мы можем рекомендовать еще один субсчет к счету 04:

04-3 «Амортизация нематериальных активов».

Раздел состоит из двух Таблиц. В первой Таблице приводятся данные о первоначальной стоимости нематериальных активов, а во второй Таблице – данные о сумме начисленной амортизации.

Таблица 1.

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности) в том числе:	010	—	—	()	—

1	2	3	4	5	6
у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	011	–	–	()	–
у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных	012	–	–	()	–
у правообладателя на топологии интегральных микросхем	013	–	–	()	
у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	014	–	–	()	
у патентообладателя на селекционные достижения	015	–	–	()	–
Организационные расходы	020	–	–	()	–
Деловая репутация организации	030	–	–	()	–
		–	–	()	
Прочие	040	–	–	()	–

Для заполнения Таблицы 1 используются данные по субсчету 04-1.

- В графе 3 нужно указать первоначальную стоимость нематериальных активов на начало отчетного года, то есть на 1 января 2006 года.
- В графе 4 приводится первоначальная стоимость НМА, которые поступили в организацию в течение отчетного года в результате покупки, обмена, безвозмездной передачи, в виде вклада в уставный капитал организации и др.

Для заполнения этой графы придется использовать обороты по счету 04-1 в корреспонденции со счетом 08 за отчетный год.

- В графе 5 отражается первоначальная стоимость НМА, выбывших из организации в отчетном году в результате продажи, обмена, передачи в виде вклада в уставный капитал или по договору простого товарищества, безвозмездной передачи, списания и др.

Для заполнения этой графы надо использовать дебетовый оборот по счету 04 субсчет 9 «Выбытие нематериальных активов» за отчетный год.

Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

- В графе 6 указывается первоначальная стоимость основных средств, которые числятся в организации на конец отчетного года, то есть на 31 декабря 2006 года.

Показатели в графе 6 можно рассчитать по формуле: графа 3 + графа 4 – графа 5.

Названия строк Таблицы 1 полностью соответствуют тем видам НМА, которые указаны в пункте 4 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов».

Строка 110 «Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности)»

По этой строке отражается первоначальная стоимость всех объектов интеллектуальной собственности, которые находятся в организации. Ниже приводится их расшифровка по видам:

- строка 011 – исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- строка 012 – исключительные авторские права на программы для ЭВМ, базы данных;
- строка 013 – имущественные права автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- строка 014 – исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- строка 015 – исключительные права патентообладателя на селекционные достижения.

Показатель по строке 010 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 011–015 соответствующей графы.

Строка 020 «Организационные расходы»

По этой строке отражаются организационные расходы, которые признаны в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал.

В состав организационных расходов может включаться оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке и нотариальному заверению учредительных документов, изготовлению печати и другие расходы, понесенные учредителями до государственной регистрации.

Если организация переоформляет учредительные документы, расходы, связанные с этим мероприятием, в состав организационных расходов не включаются.

Строка 030 «Деловая репутация»

По этой строке следует указать величину деловой репутации, которая появилась в результате приватизации предприятия или купли-продажи бизнеса как имущественного комплекса в соответствии со статьей 559 Гражданского кодекса РФ.

Когда предприятие продается в целом как имущественный комплекс, оно рассматривается не как юридическое лицо, а как совокупность имущества и обязательств.

Состав и стоимость предприятия определяются в договоре купли-продажи на основании полной инвентаризации.

Деловая репутация – это надбавка к цене, которую уплачивает покупатель при покупке предприятия в целом как имущественного комплекса в ожидании будущих экономических выгод.

Она определяется как положительная разница между покупной ценой организации и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств и возникает только в случае, когда покупная цена предприятия больше, чем стоимость ее чистых активов.

Если же покупная стоимость предприятия будет меньше стоимости его чистых активов, то появляется отрицательная деловая репутация. Она отражается на счете 98 «Доходы будущих периодов» и включается в состав операционных доходов предприятия равномерно в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Строка 040 «Прочие»

Если организация владеет нематериальными активами, которые не относятся ни к одному из перечисленных видов, то данные о первоначальной стоимости этих НМА она укажет по строке 040. Это могут быть лицензии, жилые квартиры, права аренды или использования земельных участков.

Таблица 2.

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация нематериальных активов – всего		–	
в том числе:	050		–
	051	–	–
	052	–	–

Во второй Таблице приводятся данные о сумме амортизации, начисленной по нематериальным активам организации.

– При начислении амортизации по исключительным правам на объекты интеллектуальной собственности организация самостоятельно решает, каким способом ей отражать в бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации (с использованием счета 05 или без его использования) и закрепляет свое решение в учетной политике.

— В отношении организационных расходов и положительной деловой репутации отражать сумму начисленной амортизации по этим объектам можно только путем уменьшения их первоначальной стоимости, то есть путем отражения ее на счете 04. Амортизация начисляется равномерно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Строка 050 «Амортизация нематериальных активов»

Для заполнения этой строки нужно использовать данные:

- по счету 04 «Нематериальные активы» субсчет 3 «Амортизация нематериальных активов»;
- по счету 05 «Амортизация нематериальных активов».

Расшифровка сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов приводится с учетом принципа существенности.

Показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
(строка 010 + строка 020 + строка 030 + строка 040) графа 3 – – строка 050 графа 3	Строка 110 графа 3 – остаток по счету 04 субсчет 2 на начало года
(строка 010 + строка 020 + строка 030 + строка 040) графа 3 – – строка 050 графа 4	Строка 110 графа 4 – остаток по счету 04 субсчет 2 на конец года

Раздел «Основные средства»

В этом разделе отражается информация о наличии и движении основных средств, об изменении их первоначальной стоимости, а также о суммах начисленной амортизации.

Информация о движении основных средств отражается на счете 01 «Основные средства». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

01-1 «Основные средства в эксплуатации»

01-2 «Основные средства на восстановлении (ремонте, модернизации, реконструкции) сроком более 12 месяцев»

01-3 «Основные средства на консервации»

01-4 «Основные средства, переданные в аренду»

01-9 «Выбытие основных средств».

Право собственности на объект недвижимости переходит к покупателю в момент государственной регистрации права собственности (п. 2 ст. 223 Гражданского кодекса РФ).

Однако эксплуатировать приобретенный объект недвижимости организация начинает, как правило, еще до государственной регистрации прав собственности на него.

В бухгалтерском учете организации объекты недвижимости, которые введены в эксплуатацию, но не зарегистрированы в установленном порядке, отражаются:

— либо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 09 «Объекты недвижимости, введенные в эксплуатацию»

— либо на счете 01 «Основные средства» субсчет 5 «Объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано».

Такой порядок установлен пунктом 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н.

Несмотря на то, что незарегистрированные объекты недвижимости числятся на счете 08, по ним необходимо начислять амортизацию с 1 числа месяца, следующего за тем, в котором они введены в эксплуатацию. Начисленная амортизация учитывается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Следовательно, при заполнении раздела «Основные средства» необходимо рассматривать незарегистрированную недвижимость, которая введена в эксплуатацию, как объект основных средств.

Раздел «Основные средства» состоит из двух Таблиц.

Таблица 1.

Основные средства

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
Здания	101			()	
Сооружения и передаточные устройства	102			()	
Машины и оборудование	103			()	
Транспортные средства	104			()	
Производственный и хозяйственный инвентарь	105			()	
Рабочий скот	106			()	
Продуктивный скот	107			()	
Многолетние насаждения	108			()	
Другие виды основных средств	109			()	
Земельные участки и объекты природопользования	110			()	
Капитальные вложения на коренное улучшение земель	111			()	
ИТОГО	110			()	

В Таблице 1 основные средства представлены в виде групп в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОК 013-94), который утвержден постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359:

- строка 110 – здания;
- строка 111 – сооружения и передаточные устройства;
- строка 112 – машины и оборудования;
- строка 113 – транспортные средства;
- строка 114 – производственный и хозяйственный инвентарь;
- строка 115 – рабочий скот;
- строка 116 – продуктивный скот;
- строка 117 – многолетние насаждения;
- строка 118 – другие виды основных средств (капитальные вложения в арендованные объекты основных средств);
- строка 119 – земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- строка 120 – капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);
- строка 130 – итого.

Показатель по строке 130 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 110–120 соответствующей графы.

Для заполнения Таблицы 1 необходимо использовать аналитические данные:

- по счету 01 «Основные средства»;
- по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в отношении объектов недвижимости, которые не зарегистрированы в установленном порядке, но фактически эксплуатируются.
 - В графе 3 нужно указать первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств на начало отчетного года, то есть на 1 января 2006 года. Эти данные приводятся с учетом переоценки, которая была сделана после окончания 2005 года.
 - В графе 4 приводится:
 - первоначальная стоимость основных средств, которые поступили в организацию в течение отчетного года в результате покупки, обмена, безвозмездной передачи, строительства, в виде вклада в уставный капитал организации и др.;

– сумма капитальных вложений на модернизацию, достройку, дооборудование и реконструкцию основных средств, которая была включена в первоначальную стоимость объектов.

Для заполнения этой графы придется использовать обороты по счету 01 в корреспонденции со счетом 08 за отчетный год.

• В графе 5 отражается:

– первоначальная (восстановительная) стоимость объектов, выбывших из организации в отчетном году в результате продажи, обмена, передачи в виде вклада в уставный капитал или по договору простого товарищества, безвозмездной передачи, ликвидации в результате физического износа или чрезвычайных обстоятельств и др.,
– сумма, на которую была уменьшена первоначальная стоимость объектов ОС в результате их частичной ликвидации.

Для заполнения этой графы надо использовать дебетовый оборот по счету 01 субсчет 9 «Выбытие основных средств» за отчетный год.

Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

• В графе 6 указывается первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств, которые числятся в организации на конец отчетного года, то есть на 31 декабря 2006 года.

Показатели в графе 6 можно рассчитать по формуле: графа 3 + графа 4 – графа 5.

Таблица 2

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств – всего			
в том числе:	140		
зданий и сооружений	141		
машин, оборудования, транспортных средств	142		
других	143		
Передано в аренду объектов основных средств – всего			
в том числе:	150		
здания	151		
сооружения	152		
Переведено объектов основных средств на консервацию	155		
Получено объектов основных средств в аренду – всего:			
в том числе:	160		
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации	165		
Справочно.	код	На начало отчетного года	На начало предыдущего года
	2	3	4
Результат от переоценки объектов основных средств:			
первоначальной (восстановительной) стоимости	171		

1	2	3	4
амортизации	172		
	Код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
	2	3	4
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации	173		

Таблица 2 состоит из трех частей:

- В первой части приводятся данные на начало года – на 1 января 2007 года (графа 3) и конец отчетного периода – на 31 декабря 2007 года (графа 4):
 - о суммах амортизации, начисленной по основным средствам,
 - о первоначальной стоимости основных средств, переданных в аренду, переведенных на консервацию, полученных в аренду, находящихся на государственной регистрации.
- Во второй части Таблицы 2 отражаются результаты от переоценки объектов основных средств на начало отчетного года – на 1 января 2007 года (графа 3) и на начало года, который предшествовал отчетному, то есть на 1 января 2006 года (графа 4).
- В третьей части указывается сумма увеличения или уменьшения первоначальной стоимости основных средств, которая произошла в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации за отчетный год (графа 4).

Строка 140 «Амортизация основных средств – всего»

По этой строке отражаются данные о сумме амортизации, начисленной по основным средствам. Для заполнения этой Таблицы нужно использовать аналитические данные по счету 02 «Амортизация основных средств».

Для заполнения строки 140 следует использовать данные о суммах амортизации, начисленных по объектам основных средств, которые отражены:

- на субсчете 02-1 «Амортизация по объектам, учтенным на счете 01»;
- на субсчете 02-3 «Амортизация по объектам, учтенным на счете 08-3».

Ниже приводится расшифровка сумм начисленной амортизации по отдельным объектам основных средств:

- строка 141 – по зданиям и сооружениям;
- строка 142 – по машинам, оборудованию, транспортным средствам;
- строка 143 – по другим.

Показатель по строке 140 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 141–143 соответствующей графы.

При заполнении этой части Таблицы 2 нужно помнить, что согласно пункту 17 ПБУ 06/01 амортизация не начисляется:

- по продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям,
- по многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста,
- по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.),
- по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.),
- по земельным участкам,
- по объектам природопользования.

Показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 130 графа 3 – строка 140 графа 3	Строка 120 графа 3
Строка 130 графа 6 – строка 140 графа 4	Строка 120 графа 4

Строка 150 «Передадено в аренду объектов основных средств – всего»

Основные средства, которые организация передала в аренду, необходимо учитывать обособлено. Для заполнения строки 150 используются данные субсчета 01-3 «Основные средства, переданные в аренду».

Ниже приводится расшифровка основных средств, переданных в аренду, по видам:

- строка 151 – здания;
- строка 152 – сооружения.

Для отражения существенных показателей организация может добавить дополнительные строки в эту часть Таблицы 2.

Строка 155 «Переведено объектов на консервацию – всего»

Если основное средство переводится на консервацию, то оно продолжает учитываться в бухгалтерском учете на счете 01. Однако его учет ведется отдельно от основных средств, которые находятся в эксплуатации.

Если перевод на консервацию осуществляется на основании решения руководителя на срок более 3-х месяцев, то амортизация по законсервированному объекту не начисляется (п. 23 ПБУ 06/01). Срок полезного использования объекта увеличивается на то время, в течение которого основное средство находилось на консервации. После расконсервации амортизация по основному средству начисляется в том же порядке, что и до его перевода на консервацию.

Для заполнения строки 155 используются данные по субсчету 01-4 «Основные средства на консервации».

Строка 160 «Получено объектов основных средств в аренду – всего»

Основные средства, арендованные организацией, учитываются на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». По дебету этого счета арендованные объекты отражаются по той же оценке, которая указана в договоре аренды. Аналитический учет по счету 001 ведется по каждому арендованному основному средству.

Для заполнения этой строки можно использовать дебетовый остаток забалансового счета 001 на начало и на конец отчетного года: Ниже приводится расшифровка по видам арендованных основных средств.

Показатели по строке 160 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу равен показателям по строке 910 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса за 2006 год.

Строка 165 «Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации»

Для заполнения строки 165 необходимо использовать данные на начало и на конец года того счета, на котором организация учитывает подобные объекты. Это может быть:

- либо счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 09 «Объекты недвижимости, введенные в эксплуатацию»;
- либо счет 01 «Основные средства» субсчет 5 «Объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано».

Справочно**Группа строк «Результат от переоценки объектов основных средств»**

Переоценка основных средств проводится по окончании года. Данные о проведенной переоценке отражаются в бухгалтерском учете 1 января следующего года. При составлении годового баланса за отчетный год они не учитываются. Результаты переоценки включаются во входящие данные бухгалтерской отчетности за 1 квартал следующего года.

Данные о результатах переоценки указываются следующим образом:

- в графе 3 – результат переоценки, проведенной по окончании 2006 года, и отраженный в бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 января 2007 года;
- в графе 4 – результат переоценки, которая была проведена по окончании 2005 года, и отраженный в бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 января 2006 года.

Строка 171 «Первоначальной (восстановительной) стоимости»

По этой строке отражаются увеличение (дооценка) или уменьшение (уценка) первоначальной стоимости основных средств, которое произошло в результате их переоценки. Для заполнения этой строки используются обороты:

- по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал»;
- по кредиту счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Величина уценки должна быть отражена по этой строке в круглых скобках.

Строка 172 «Амортизация»

По этой строке отражаются увеличение (дооценка) или уменьшение (уценка) амортизации основных средств, которое произошло в результате их переоценки.

Для заполнения этих строк используются обороты:

- по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал»;
- по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Величина уценки должна быть отражена по этой строке в круглых скобках.

Показатели данного раздела должны соответствовать данным Бухгалтерского баланса и отчета об изменении капитала следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) за 2005 год	Бухгалтерский баланс (форма № 1)	Отчет об изменениях капитала (форма № 3) за 2005 год
Строка 171 графа 3 – – строка 172 графа 3	Строка 120 графа 4 формы № 1 за 2004 год – – строка 120 графа 3 формы № 1 за 2005 год	Строка 060 графа 7
Строка 130 графа 4 – – строка 140 графа 4	Строка 120 графа 4 формы № 1 за 2003 год – – строка 120 графа 3 формы 1 за 2004 год	Строка 006 графа 7

Строка 180 «Изменение стоимости объекта основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации»

Первоначальная стоимость основного средства может увеличиться в результате достройки, дооборудования, реконструкции, а также в результате модернизации объекта (п. 17 ПБУ 06/01). Поэтому, на наш взгляд, необходимо изменить название этой строки, включив в него слово «модернизация».

Расходы по достройке, дооборудованию и реконструкции отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а затем включаются в первоначальную стоимость объектов, которые учтены на счете 01 «Основные средства».

В ходе реконструкции может иметь место частичная ликвидация основных средств (п. 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств). В этом случае первоначальная стоимость объекта уменьшается. Стоимость ликвидируемой части основного средства списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы».

- В графе 3 этой строки необходимо указать первоначальную (восстановительную) стоимость тех основных средств, которые подверглись в 2006 году достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации.
- В графу 4 следует отразить восстановительная стоимость тех же основных средств, но уже после проведенных мероприятий.

Раздел «Доходные вложения в материальные ценности»

Таблица этого раздела состоит из двух частей. В верхней части таблицы приводятся сведения о наличии и движении доходных вложений в материальные ценности, а в нижней – о суммах амортизации, начисленной по ним.

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Имущество для передачи в лизинг	210			()	
Имущество, предоставляемое по договору проката	220			()	
				()	
Прочие	230			()	
ИТОГО	240			()	
	Код	На начало отчетного года	На конец отчетного периода		
1	2	3	4		
Амортизация доходных вложений в материальные ценности	250				

Бухгалтерский учет доходных вложений в материальные ценности ведется на счете 03. К нему, как правило, открываются два субсчета:

- 03-1 «Имущество для передачи с лизинг»;
- 03-2 «Имущество, предоставляемое по договору проката»;
- 03-3 «Имущество, предоставляемое по договору аренды».

Для заполнения строк верхней части таблицы используются данные:

- строка 210 «Имущество для передачи в лизинг» – по субсчету 03-1;
- строка 220 «Имущество, предоставляемое по договору проката» – по субсчету 03-2;
- строка 230 «Прочие» – по субсчету 03-3.

- В графе 3 нужно указать первоначальную стоимость доходных вложений, который учитывались на балансе организации на начало года.

Для этого следует использовать дебетовое сальдо по счету 03 на 1 января 2007 года.

- В графе 4 приводится первоначальная стоимость доходных вложений, поступивших в организацию в течение отчетного года.

Для заполнения этой графы придется использовать дебетовый оборот по счету 03 в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» за отчетный год.

- В графе 5 отражается первоначальная стоимость объектов, выбывших из организации в отчетном году.

Для заполнения этой графы надо использовать кредитовый оборот по счету 03 за отчетный год. Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

- В графе 6 указывается первоначальная стоимость доходных вложений, которые числятся в организации на конец отчетного периода.

Для заполнения этой строки следует использовать дебетовое сальдо по счету 03 по состоянию на 31 декабря 2007 года.

Показатель в графе 6 можно рассчитать по формуле: графа 3 + графа 4 – графа 5.

Строка 240 «Итого»

По этой строке отражается первоначальная стоимость всех видов доходов вложений в материальные ценности, которыми владеет организация.

Показатель по строке 240 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 210, 220, 230 соответствующей графы.

Строка 250 «Амортизация доходных вложений в материальные ценности»

По этой строке отражаются данные о сумме амортизации, начисленной по доходным вложениям в материальные ценности:

- графа 3 – на 1 января 2007 года;
- графа 4 – на 31 декабря 2007 года.

Для заполнения этой Таблицы нужно использовать аналитические данные по счету 02 «Амортизация основных средств». Как правило, для учета амортизации по доходным вложениям к счету 02 открывается отдельный субсчет.

Показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 240 графа 3 – строка 250 графа 3	Строка 135 графа 3
Строка 240 графа 6 – строка 250 графа 4	Строка 135 графа 4

Раздел «Расходы на НИОКР»

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу отражаются данные о расходах организации на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, которые были выполнены организацией для собственных нужд.

Научно-исследовательские работы – это деятельность, которая направлена на получение и применение новых знаний, которая включает в себя фундаментальные и прикладные научные исследования (ст. 2 Федерального закона от 23 марта 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»).

Целью фундаментальных научных исследований является получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды.

В задачи прикладных научных исследований включается применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

Опытно-конструкторские работы – это деятельность по разработке новых изделий и конструкторской документации на них (п. 1 ст. 769 Гражданского кодекса РФ).

Технологические работы – это деятельность, которая направлена на разработку новой технологии.

Учет расходов на НИОКР ведется в соответствии с ПБУ 17/02, которое утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н.

- Расходы, связанные с НИОКР, учитываются на субсчете 8 «Выполнение НИОКР и технологических работ» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».
- Расходы на НИОКР, которые подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08-8 в дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет 2 «Расходы на НИОКР».
- Расходы по НИОКР, результат которых не подлежит применению или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08-8 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы».

Таблица этого раздела состоит из двух частей.

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Виды работ		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Списано	Наличие на конец отчетного года
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Всего	310			()	
в том числе:				()	
				()	
				()	

Справочно.	код	На начало отчетного года	На конец отчетного года
	2	3	4
Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам	320		
	Код	На начало отчетного года	На конец отчетного года
	2	3	4
Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на прочие расходы	330		

Строка 310 «Всего»

По этой строке приводится сумма расходов на НИОКР, которые уже закончены, но не оформлены в соответствии с установленным порядком, то есть не стали нематериальными активами. Такие расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы учитываются на счете 04-2.

- В графе 3 нужно указать расходы по законченным НИОКР, которая числились в бухгалтерском учете на начало года.

Для этого следует использовать дебетовый остаток по счету 04-2 на 1 января 2007 года.

- В графе 4 приводится сумма расходов по законченным НИОКР, которые были приняты к учету в течение отчетного года.

Для заполнения этой графы нужно взять дебетовый оборот по счету 04-2 в корреспонденции со счетом 08-8 за отчетный год.

- В графе 5 отражается величина расходов по законченным НИОКР, которая была включена в состав расходов по основной деятельности организации в отчетном году.

Для заполнения этой графы надо использовать кредитовый оборот по счету 04-2 в корреспонденции со счетами учета затрат за отчетный год.

Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

В графе 6 указывается сумма расходов по законченным НИОКР, которые числятся в организации на конец отчетного периода.

Для заполнения этой строки следует дебетовое сальдо по счету 04-2 на 31 декабря 2007 года.

Ниже следует расшифровка этой суммы расходов. Учтите, что приводить данные в расшифровке нужно не по видам затрат (на материалы, на заработную плату, ЕСН и т.д.), а по видам работ.

Показатели данного раздела должны соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 310 графа 3 + сумма строк 010-040 графа 3 – строка 050 графа 3	Строка 110 графа 3
Строка 310 графа 6 + сумма строк 010-040 графа 6 – строка 050 графа 4	Строка 110 графа 4

Справочно**Строка 320 «Сумма расходов по незаконченным НИОКР»**

Для заполнения этой графы нужно использовать дебетовый остаток по субсчету 8 «Выполнение НИОКР и технологических работ» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- графа 3 – на 1 января 2007 года;
- графа 4 – на 31 декабря 2007 года.

Строка 330 «Сумма не давших положительных результатов расходов на НИОКР, отнесенных на прочие расходы»

Для заполнения этой графы нужно использовать кредитовый оборот по субсчету 8 «Выполнение НИОКР и ТР» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»:

Раздел «Расходы на освоение природных ресурсов»

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу отражаются данные о расходах на освоение природных ресурсов на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера и др.

Учтите, что точного перечня расходов, которые направлены на освоение природных ресурсов, не существует.

Все эти расходы учитываются на отдельном субсчете счета 97 «Расходы будущих периодов».

Таблица этого раздела состоит из двух частей.

Расходы на освоение природных ресурсов

Показатель		Остаток на начало отчетного периода	Поступило	Списано	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код				
1	2	3	4	5	6
Расходы на освоение природных ресурсов – всего				()	
в том числе:	410				
				()	
				()	
				()	

Справочно.	код	На начало отчетного года	На конец отчетного года
	2	3	4
Сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами	420		
Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на прочие расходы как безрезультатные	430		

Строка 410 «Расходы на освоение природных ресурсов – всего»

По этой строке отражается общая сумма расходов организации на освоение природных ресурсов, а них приводится расшифровка этих расходов по видам.

- В графе 3 нужно указать остаток расходов на освоение природных ресурсов, который был отражен в бухгалтерском учете на начало года.

Для этого следует использовать дебетовое сальдо по соответствующему субсчету счета 97 по состоянию на 1 января 2006 года.

- В графе 4 приводится сумма расходов, которые были осуществлены организацией в течение отчетного года.

Для заполнения этой графы придется использовать дебетовый оборот по субсчету «Расходы на освоение природных ресурсов» счета 97 за отчетный год.

- В графе 5 отражается величина расходов, которая была включена в состав расходов по основной деятельности организации или в состав прочих расходов в отчетном году.

Для заполнения этой графы надо использовать кредитовый оборот по соответствующему субсчету счета 97 в отчетном году.

Все показатели в этой графе указываются в круглых скобках.

- В графе 6 указывается остаток расходов на освоение природных ресурсов, которые числятся в организации на конец отчетного периода.

Для заполнения этой строки следует использовать дебетовое сальдо по соответствующему субсчету счета 97 на 31 декабря 2007 года.

Справочно

Все расходы организации по освоению природных ресурсов можно разделить на три группы.

В первую группу входят расходы:

- по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых,
- на разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания,
- на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц.

Во вторую группу включаются расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ. К ним относятся расходы:

- на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов,
- на подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов и т.д.

Третью группу представляют расходы на возмещение комплексного ущерба, нанесенного природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов.

Строка 420 «Сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой или гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами»

По этой строке нужно указать сумму расходов на освоение природных ресурсов первой группы, которые числились по дебету соответствующем субсчете счета 97:

- графа 3 – на 1 января 2007 года;
- графа 4 – на 31 декабря 2007 года.

Строка 430 «Сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на прочие расходы как безрезультатные»

По этой строке в графе 3 все организации должны поставить прочерк.

А для заполнения графы 4 нужно использовать кредитовый оборот по субсчету «Расходы на освоение природных ресурсов» счета 97 в корреспонденции с субсчетом 2 «Прочие расходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Раздел «Финансовые вложения»

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу приводятся сведения о финансовых вложениях организации:

- графа 3 и 5 – на 1 января 2007 года;
- графа 4 и 6 – на 31 декабря 2007 года.

Информация о движении финансовых вложений отражается на счете 58 «Финансовые вложения». Состав финансовых вложений отличается большим разнообразием, поэтому к счету 58 могут быть открыты следующие субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»
- 58-3 «Предоставленные займы»
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»
- 58-5 «Полученные права требования».

- Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском учете и отчетности организации в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Минфина РФ от 10.12.02 № 126н.

В зависимости от срока обращения (погашения) финансовые вложения делятся на долгосрочные и краткосрочные. Сведения о долгосрочных финансовых вложениях приводятся в графах 3 и 4, а данные о краткосрочных финансовых вложениях – в графах 5 и 6.

В целях последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в порядке, установленном ПБУ 19/02; в бухгалтерской отчетности они отражаются по текущей рыночной стоимости;

– финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется; в бухгалтерской отчетности они отражаются по первоначальной стоимости, которая определяется в соответствии с положениями ПБУ 19/02.

При наличии устойчивого существенного снижения стоимости финансовых вложений второй группы организация может формировать резерв под обесценение финансовых вложений. Суммы созданного резерва отражаются по кредиту счета 59 «Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги».

В бухгалтерском балансе сальдо по счету 59 отдельной строкой не указывается. На сумму резерва, сформированного по состоянию на конец отчетного периода, уменьшается величина долгосрочных финансовых вложений (строка 140 формы № 1) и величина краткосрочных финансовых вложений (строка 250 формы № 1).

Так как Приложение к бухгалтерскому балансу является расшифровкой показателей формы № 1, следовательно, в этом разделе финансовые вложения должны отражаться за минусом созданного резерва.

Информация о движении резерва под обесценение финансовых вложений приводится в Разделе 2 «Резервы» Отчета об изменениях капитала (форма № 3) по строкам 180 и 181.

Финансовые вложения

Показатель		Долгосрочные		Краткосрочные	
наименование	код	на начало отчетного года	на конец отчетного периода	на начало отчетного года	на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
<i>Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего</i>	510				
<i>в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ</i>	511				
<i>Государственные и муниципальные ценные бумаги</i>	515				
<i>Ценные бумаги других организаций – всего</i>	520				
<i>в том числе долговые бумаги (облигации, векселя)</i>	521				
<i>Предоставленные займы</i>	525				
<i>Депозитные вклады</i>	530				
<i>Прочие</i>	535				
ИТОГО	540				
<i>Из общей суммы финансовые вложения, имеющие текущую рыночную стоимость:</i>					
<i>Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций - всего</i>	550				
<i>в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ</i>	551				
<i>Государственные и муниципальные ценные бумаги</i>	560				
<i>Ценные бумаги других организаций – всего</i>	561				
<i>в том числе долговые бумаги (облигации, векселя)</i>	565				
<i>Прочие</i>	565				
ИТОГО	570				
Справочно.					
<i>По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки</i>	580				
<i>По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью отнесена на финансовый результат отчетного периода</i>	590				

Раздел состоит из Таблицы, которую можно условно разделить на три части.

- В первой части (строки 510–540) отражаются все финансовые вложения, которыми владеет организации: и о тех, по которым определяется текущая рыночная стоимость, и о тех, по которым она не может быть определена. Названия строк приведены в соответствии с теми видами финансовых вложений, которые предусмотрены ПБУ 19/02.
- Во второй части (строки 550–570) приводятся данные о финансовых вложениях, которые имеют текущую рыночную стоимость.
- В третьей части (строки 580 и 590) указываются справочные данные.

Названия строк приведены в соответствии с теми видами финансовых вложений, которые предусмотрены ПБУ 19/02.

Строка 510 и 550 «Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций – всего»

По этой строке отражается сумма, которую организация вложила в паи и акции других организаций. Для заполнения этой строки используются аналитические данные:

- по субсчету 1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения»;
- по счету 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

Ниже необходимо отдельной строкой показать вклады в уставные капиталы дочерних и зависимых обществ (строка 511 и 551).

При заполнении строки 510 и 550 нужно помнить о том, что первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации.

Выбытие объекта основных средств, который передается в счет вклада в уставный капитал другого предприятия, отражается в бухгалтерском учете следующими проводками (п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств):

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»

– отражена остаточная стоимость основного средства, передаваемого в счет вклада в уставный капитал организации;

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции» КРЕДИТ 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

– отражена остаточная стоимость основного средства;

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов. Они отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 86 Методических указаний).

При этом необходимо сделать такую проводку:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

– отражены расходы по демонтажу основного средства, передаваемого в счет вноса в уставный капитал другой организации.

Разница между первоначальной стоимостью финансовых вложений и остаточной стоимостью основного средства списывается на операционные доходы или расходы предприятия.

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

– списана разница в случае превышения денежной оценки, согласованной учредителями, над остаточной стоимостью основных средств;

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции»

– списана разница в случае превышения остаточной стоимости основных средств над денежной оценкой, согласованной учредителями.

Строка 515 и 555 «Государственные и муниципальные ценные бумаги»

В этих строках отражается стоимость государственных и муниципальных ценных бумаг, которыми владеет организация. Для заполнения этих строк используются аналитические данные:

- по субсчету 2 «Долговые ценные бумаги» счета 58 «Финансовые вложения»;
- по счету 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

Строка 520 и 560 «Ценные бумаги других организаций – всего»

Далее приводятся сведения о прочих ценные бумаги других организаций. Для заполнения этих строк используются аналитические данные:

- по субсчету 2 «Долговые ценные бумаги» счета 58 «Финансовые вложения»;
- по счету 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

Ниже отдельной строкой отражается стоимость долговых ценных бумаг – облигаций, векселей и т.д. (строка 521 и 561).

Строка 525 «Предоставленные займы»

По этой строке указывается сумма займов, полученных организацией. Для заполнения этой строки нужно взять остаток:

- по субсчету 2 3 «Предоставленные займы» счета 58 «Финансовые вложения»;
- по счету 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги».

Строка 530 «Депозитные вклады»

Эта строка предназначена для отражения величины депозитных вкладов организации. Для ее заполнения необходимо использовать аналитические данные о дебетовом остатке по счету 55 «Специальные счета в банке» субсчет 3 «Депозитные счета»

Строка 535 и 565 «Прочие»

По этой строке приводятся данные о прочих финансовых вложениях, которыми владеет организация. Это могут быть:

- вклады по договору простого товарищества;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и т.д.

Для заполнения этой строки нужно использовать соответствующие субсчета счета 58.

Показатель по строке 540 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 510, 515, 520, 525, 530, 535 соответствующей графы, а показатель по строке 570 – сумме показателей по строкам 550, 555, 560, 565..

Строка 540 и 570 «Итого»

В этих строках указывается общая стоимость финансовых вложений организации, и отдельно – стоимость финансовых вложений, имеющих текущую рыночную стоимость.

Показатель по строке 540 должен соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 540 графа 3	Строка 140 графа 3
Строка 540 графа 4	Строка 140 графа 4
Строка 540 графа 5	Строка 250 графа 3
Строка 540 графа 6	Строка 250 графа 4

СПРАВОЧНО

В этой части Таблицы приводятся данные об изменении первоначальной стоимости финансовых вложений в отчетном периоде.

В графе 3 и 5 этой части нужно поставить прочерки. А для заполнения граф 4 и 6 следует использовать аналитические данные по счету 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

При уменьшении первоначальной стоимости финансовых вложений показатель в графе 4 и 6 указывается в круглых скобках.

Строка 580 «По финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость, изменение стоимости в результате корректировки оценки»

Эта строка предназначена для отражения данные об изменении первоначальной стоимости финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

Текущая рыночная стоимость ценных бумаг — это их рыночная цена, которая рассчитана организатором торговли на рынке ценных бумаг в установленном порядке.

Если организатор торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывает рыночную стоимость ценных бумаг по состоянию на отчетную дату, то для целей бухгалтерского учета за текущую рыночную стоимость ценных бумаг целесообразно принимать последнюю по времени расчета их рыночную стоимость (письмо Минфина РФ от 21 марта 2005 г. № 07-05-06/83).

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности по конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Для этого бухгалтер должен скорректировать их оценку на предыдущую отчетную дату. Корректировки можно делать как ежемесячно, так и ежеквартально.

При определении текущей рыночной стоимости финансовых вложений может быть использована информация о рыночной цене не только российских организаторов торгов на рынке ценных бумаг, но и зарубежные организованных рынков или организаторов торговли (письмо Минфина РФ от 15 марта 2003 г. № 16-00-14/162).

Разница, возникшая между текущей рыночной стоимостью и предыдущей оценкой, включается в состав операционных доходов или расходов организации (п. 20 ПБУ 19/02).

Если текущая рыночная стоимость оказалась больше учетной стоимости финансового вложения, то в бухгалтерском учете делается такая запись:

ДЕБЕТ 58 КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

— сумма корректировки включена в состав операционных доходов организации.

Если текущая рыночная стоимость финансового вложения снизилась, то в бухгалтерском учете делается такая запись:

ДЕБЕТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 58

— сумма корректировки включена в состав операционных расходов организации.

Для того, чтобы заполнить строку 580, бухгалтер должен сравнить учетную стоимость финансовых вложений на конец и на начало отчетного года. Если разница окажется отрицательной, то показатели по этой строке необходимо указать в круглых скобках.

Строка 590 «По долговым ценным бумагам разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью отнесена на финансовый результат отчетного периода»

Эта строка предназначена для отражения информации о векселях, облигациях и других долговых ценных бумагах, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

По ним организация может списать в течение срока их обращения разницу между первоначальной и номинальной стоимостью на финансовый результат, если первоначальная стоимость оказалась больше номинальной (п. 21 ПБУ 19/02).

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 58 субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»

— разница между первоначальной и номинальной стоимостью долговой ценной бумаги включена в состав операционных расходов организации.

По строке 590 отражается сумма корректировки, которая была произведена в течение отчетного года.

Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»

В этом разделе приводятся данные о величине дебиторской и кредиторской задолженности:

- графа 3 — на 1 января 2007 года;

- графа 4 – на 31 декабря 2007 года.

Таблица этого раздела делится на две части: в верхней части приводятся данные о дебиторской задолженности, а в нижней – кредиторской задолженности.

И дебиторская, и кредиторская задолженность бывает долгосрочной и краткосрочной:

– долгосрочная задолженность – это задолженность, платежи по которой ожидаются не ранее, чем через 12 месяцев после отчетной даты;

– краткосрочная задолженность – это задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Исчисление этого срока начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором задолженность была отражена в учете.

Следовательно, задолженность, которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может перейти в категорию краткосрочной. Такую задолженность организация может представлять на начало отчетного года как краткосрочную. Об этом нужно сообщить в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.

Данные о долгосрочной и краткосрочной задолженности приводятся отдельно.

Дебиторская и кредиторская задолженность

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Дебиторская задолженность:			
краткосрочная – всего			
в том числе:	610		
расчеты с покупателями и заказчиками	611		
авансы выданные	612		
прочая	613		
долгосрочная – всего			
в том числе:	620		
расчеты с покупателями и заказчиками	621		
авансы выданные	622		
прочая	623		
ИТОГО	630		
Кредиторская задолженность:			
краткосрочная – всего			
в том числе:	640		
расчеты с поставщиками и подрядчиками	641		
авансы полученные	642		
расчеты по налогам и сборам	643		
кредиты	644		
займы	645		
прочая	646		
долгосрочная – всего			
в том числе:	650		
кредиты	651		
займы	652		
ИТОГО	660		

Дебиторская задолженность

Дебиторская задолженность — это сумма денежных средств, которую организация должна получить от других организаций или физических лиц.

Строка 610 «Краткосрочная задолженность — всего».

Строка 620 «Долгосрочная задолженность — всего».

По этим строкам указывается общая сумма краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности.

Сумма дебиторской задолженности в форме № 5 должна отражаться с учетом резерва по сомнительным долгам.

Показатели по строкам 610 и 620 должен соответствовать данным бухгалтерского баланса следующим образом:

Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)	Бухгалтерский баланс (форма № 1)
Строка 610	Строка 240
Строка 620	Строка 230

Для заполнения этой части Таблицы нужно использовать дебетовый остаток по счетам и субсчетам учета расчетов.

Ниже приводится расшифровка по отдельным видам дебиторской задолженности.

Строка 611 и 621 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Информация о расчетах с покупателями и заказчиками отражается на счете 62. К этому счету организация должна открыть три субсчета:

62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

62-2 «Расчеты по авансам полученным»

62-3 «Векселя полученные».

Информация о резервах сомнительных долгов отражается на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». В бухгалтерском балансе сальдо по счету 63 отдельной строкой не указывается. На сумму кредитового остатка по этому счету уменьшается величина дебиторской задолженности предприятия, которая отражается по строке 230 и 240 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Форма № 5 является Приложением к бухгалтерскому балансу и должно расшифровывать те показатели, которые приведены в форме № 1. В ней нет специального раздела, таблицы или отдельных строк для отражения суммы резерва по сомнительным долгам, который был создан организацией. Следовательно, суммы резерва по сомнительным долгам должны уменьшать показатели дебиторской задолженности.

В пояснительной записке к годовому отчету организация может отразить сумму резерва по сомнительной дебиторской задолженности на начало и на конец отчетного года.

Для заполнения строки 611 нужно использовать остатки на начало и на конец года:

- по субсчету 1 и 3 счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- по счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Показатель по строке 611 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равен показателю по строке 241 Бухгалтерского баланса (форма № 1), а показатель по строке 621 — показателю по строке 231.

Строка 612 и 622 «Авансы выданные»

Для заполнения этой строки нужно использовать остатки на начало и на конец года:

- по субсчету 2 «Расчеты по авансам выданным» «счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Строка 613 и 623 «Прочая»

Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовое сальдо по счетам:

- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по взносам в уставный капитал»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Показатель по строке 610 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 611–613 соответствующей графы, а показатель по строке 620 – сумме показателей по строкам 621–623.

Строка 630 «Итого»

По этой строке отражается общая сумма дебиторской задолженности организации на начало и на конец года. Показатель по строке 630 каждой графы должен быть равен сумме строк 610 и 620 соответствующей графы.

Кредиторская задолженность**Строка 640 «Краткосрочная – всего»**

По этой строке отражается общая сумма краткосрочной кредиторской задолженности, а ниже приводится ее расшифровка.

Показатели по строке 640 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равны показателям по строке 620 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Строка 641 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Для заполнения строки 641 нужно использовать кредитовое сальдо на начало и на конец года по субсчету 1 и 3 счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Показатели по строке 641 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу равны показателям по строке 621 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса.

Строка 642 «Авансы полученные»

Для заполнения этой строки следует взять кредитовые сальдо на начало и на конец года по субсчету 2 «Авансы полученные» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Строка 643 «Расчеты по налогам и сборам»

Для заполнения этой строки следует взять кредитовые сальдо на начало и на конец года по субсчетам счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Показатели по строке 643 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равны показателям по строке 624 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Строка 644 «Кредиты»

Для заполнения этой строки следует взять аналитические данные о полученных кредитах на начало и на конец года по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Строка 645 «Займы»

Для заполнения этой строки следует взять аналитические данные о полученных займах на начало и на конец года по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Сумма показателей по каждой графе строки 644 и строки 645 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равна показателям по строке 610 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Строка 646 «Прочая»

Для заполнения этой строки следует взять кредитовые сальдо на начало и на конец года по счетам:

- 69 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 70 «Расчеты с персоналом»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

– 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» и др.

Показатель по строке 640 каждой графы должен быть равен сумме строк 641–646 соответствующей графы.

Строка 650 «Долгосрочная – всего»

По этой строке отражается общая сумма долгосрочной кредиторской задолженности, а ниже приводится ее расшифровка. Показатели по строке 650 формы № 5 должны соответствовать показателям по строке 510 бухгалтерского баланса (форма № 1).

Показатели по строке 650 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу равны показателям по строке 510 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса.

Строка 651 «Кредиты»

Для заполнения этой строки следует взять аналитические данные о полученных кредитах на начало и на конец года по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Строка 652 «Займы»

Для заполнения этой строки следует взять аналитические данные о полученных займах на начало и на конец года по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Сумма показателей по каждой графе строки 651 и строки 652 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равна показателям по строке 510 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Строка 660 «Итого»

По этой строке отражается общая сумма кредиторской задолженности организации на начало и на конец года. Показатель по строке 660 каждой графы должен быть равен сумме 640 и 650 соответствующей графы.

Раздел «Расходы по обычным видам деятельности»

Этот раздел предназначен для отражения:

- расходов предприятия по основному виду деятельности по элементам затрат,
- изменений остатков незавершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов.

Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
наименование	код		
1	2	3	4
Материальные затраты:	710		
Затраты на оплату труда	720		
Отчисления на социальные нужды	730		
Амортизация	740		
Прочие затраты	750		
Итого по элементам затрат	760		
Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [–]):			
– незавершенного производства	765		
– расходов будущих периодов	766		
– резервов предстоящих расходов	767		

Напомним, что все расходы организации подразделяются на (п. 4 ПБУ 10/99):

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

К расходам по обычной деятельности предприятия относятся те затраты, которые связаны с изготовлением и продажей продукции, с приобретением и продажей товаров, с выполнением работ или оказанием услуг.

Обратите внимание! При заполнении этого раздела в расходы по обычным видам деятельности не включаются:

- затраты, связанные с передачей ценностей для нужд собственного производства и обслуживающих хозяйств;
- затраты по браку, простоям по внешним причинам;
- расходы, возмещаемые виновными лицами.

Для заполнения Таблицы этого раздела необходима информация об оборотах по дебету счетов учета затрат:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 29 «Обслуживающие производства»;
- 44 «Расходы на продажу» (за исключением субсчета «Расчеты на упаковку и транспортировку»).

Показатели в Таблице этого раздела приводятся:

- графа 3 – за 2007 год;
- графа 4 – за 2006 год.

Строка 710 «Материальные затраты»

По этой строке отражается величина материальных затрат предприятия по обычным видам деятельности. Для заполнения этой строки необходимо использовать обороты по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета:

- 10 «Материалы»;
- 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Покупная стоимость товаров, реализованных торговыми организациями, включается в состав материальных затрат. Следовательно, для заполнения этой строки помимо указанных счетов, организации торговли должны использовать обороты по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом:

- 41 «Товары»;
- 42 «Торговая наценка».

Строка 720 «Затраты на оплату труда»

По этой строке отражается величина расходов предприятия на оплату труда сотрудников организации, занятых в обычных видах деятельности. Для заполнения этой строки необходимо использовать обороты по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате».

Строка 730 «Отчисления на социальные нужды»

По этой строке отражается величина расходов предприятия на уплату единого социального налога и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Для заполнения этой строки необходимо использовать обороты по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по ЕСН»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет «Расчеты по социальному страхованию».

Строка 740 «Амортизация»

По этой строке отражается сумма амортизации по основным средствам и нематериальным активам, которые организация использует в обычных видах деятельности. Для заполнения этой строки необходимо использовать обороты по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счетов:

- 02 «Амортизация основных средств»,
- 04 «Нематериальные активы»,
- 05 «Амортизация нематериальных активов».

Срока 750 «Прочие затраты»

По этой строке отражается сумма прочих расходов организации по обычным видам деятельности, которые не указаны выше. Для заполнения этой строки необходимо использовать обороты по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счетов:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Строка 760 «Итого по элементам затрат»

По этой строке отражается общая величина всех расходов по обычным видам деятельности.

Показатель по строке 760 каждой графы должен быть равен сумме показателей по строкам 710, 720, 730, 740, 750 соответствующей графы.

Группа строк «Изменение остатков (прирост, уменьшение)»**Строка 765 «незавершенного производства»**

Для заполнения этой строки нужно найти разницу между остатком незавершенного производства на конец года и на начало того же года. При этом нужно использовать данные по счетам:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства»;
- 44 «Расходы на продажу»,
- 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Если остаток на конец года превышает остаток на начало года, то, значит, остаток незавершенного производства увеличился (+). Поэтому показатель по строке 765 будет положительным.

Если же остаток на начало года оказался больше остатка на конец года, то, значит, остаток незавершенного производства уменьшился (-). Ту величину, на которую он уменьшился, нужно отразить в Таблице в круглых скобках.

Показатель по строке 765 графы 3 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равен разнице показателей графы 4 и 3 по строке 213 Бухгалтерского баланса (форма №1).

Строка 766 «расходов будущих периодов»

Для заполнения этой строки нужно найти разницу между остатками расходов будущих периодов на конец года и на начало того же года. При этом нужно использовать данные по счету 97 «Расходы будущих периодов».

Если разница получится отрицательной, то ее необходимо указать в круглых скобках.

Показатель по строке 766 графы 3 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равен разнице показателей графы 4 и 3 по строке 216 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Строка 767 «резервов предстоящих расходов»

Для заполнения этой строки нужно найти разницу между остатками резервов предстоящих расходов на конец года и на начало того же года. При этом нужно использовать данные по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Если разница получится отрицательной, то ее необходимо указать в круглых скобках.

Показатель по строке 767 графы 3 Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) равен разнице показателей графы 4 и 3 по строке 650 Бухгалтерского баланса (форма № 1).

Раздел «Обеспечения»

В этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу следует указать величину обеспечений, выданных и полученных организаций.

Напомним, что исполнение обязательств может обеспечиваться:

- векселем,
- залогом,
- удержанием имущества должника,
- поручительством,
- банковской гарантией,
- задатком,
- другими способами, предусмотренными законом или договором (п. 1 ст. 329 Гражданского кодекса РФ).

Таблицу раздела «Обеспечения» можно условно разделить на две части. В верхней части Таблицы отражается величина обеспечений, полученных организаций, а в нижней части – величина выданных обеспечений.

Обеспечения

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
наименование	код		
1	2	3	4
Полученные – всего			
в том числе:	810		
векселя	811		
Имущество, переданное в залог			
из него:	820		
объекты основных средств	821		
ценные бумаги и иные финансовые вложения	822		
прочее			
Выданные – всего			
в том числе:	830		
векселя	831		
Имущество, переданное в залог			
из него:	840		
объекты основных средств	841		
ценные бумаги и иные финансовые вложения	842		
прочее	843		

Строка 810 «Получено – всего»

Заполнять эту строку должны организации-кредиторы, которые получили обеспечения от своих должников или от третьих лиц за должников.

Здесь они расшифровывают данные, которые приведены по строке 950 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» СПРАВКИ к бухгалтерскому балансу о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Напомним, что учет гарантий, полученных в обеспечение обязательств и платежей, а также обязательств, полученных под товары, ведется на забалансовом счете 008.

Запись по дебету счета 008 осуществляется в момент получения гарантии или обеспечения на основании договора залога, поручительства, банковской гарантии и др. Ее стоимость определяется согласно условиям договора.

Для заполнения строки «Получено» используется дебетовый остаток по счету 008 по состоянию:

- графа 3 – на 1 января 2007 года;

- графа 4 – на 31 декабря 2007года.

Ниже приводятся расшифровка полученных обеспечений по видам: векселя полученные, имущество, находящиеся в залоге.

Если организацией были получены другие виды обеспечений (поручительства, банковские гарантии и др.), то для их отражения нужно включить в верхнюю часть Таблицы ввести дополнительные строки. Для заполнения этих дополнительных строк нужно также использовать остатки по дебету забалансового счета 008.

Показатель по строке 810 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу должен быть равен показателю по строке 950 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса за 2006 год.

В том числе:

Строка 811 «векселя»

По этой строке отражаются собственные векселя покупателей, полученные организацией в обеспечение выполнения обязательств по хозяйственным договорам.

Вексель – это ценная бумага, которая составлена по форме, установленной законом. Он представляет собой безусловное письменное долговое денежное обязательство, выданное одной стороной (векселедателем) другой стороне (векселедержателю) (Федеральный закон от 11 марта 1997 года № 48-ФЗ).

Векселя могут быть простыми и переводными. Однако в бухгалтерском учете и те, и другие учитываются одинаково.

В то же время все векселя принято делить на два вида – товарные и финансовые. Это разделение зависит от того:

- какого вида кредиторская задолженность оформляется векселем;
- кто выступает в роли векселедателя.

Товарный вексель выдает организация-покупатель организации-продавцу при расчетах за поставленные товары (оказанные услуги или выполненные работы).

Всякий другой вексель (например, приобретенный за плату, выписанный по договору денежного займа или вексель третьего лица, переданный организацией-покупателем в качестве оплаты за приобретенные товары, работы, услуги) будет считаться финансовым векселем.

Финансовые векселя включаются в состав финансовых вложений предприятия и учитываются на счете 58 «Финансовые вложения». Информация о финансовых векселях отражается в разделе «Финансовые вложения» формы № 5.

Если покупатель (заказчик) выдает собственный вексель в качестве обеспечения исполнения обязательства по договору, то задолженность покупателя не списывается со счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а учитывается на нем обособленно. При этом товар (работа, услуга) будет считаться оплаченным лишь в момент погашения ранее выписанного векселя.

Полученный вексель отражается в бухгалтерском учете такой записью:

ДЕБЕТ 62 субсчет «Векселя полученные» КРЕДИТ 62

- в оплату получен вексель покупателя (заказчика).

Одновременно собственный вексель организации-покупателя, полученный в качестве обеспечения исполнения обязательств по договору, нужно учесть на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей». На счете 008 он отражается по стоимости, которая равна величине дебиторской задолженности, числящейся по дебету счета 62 субсчет «Векселя полученные».

Если бухгалтер отразил стоимость полученных векселей на забалансовом счете 008, то для заполнения верхней части Таблицы раздела «Обеспечения» ему достаточно информации, которая содержится в аналитическом учете по этому счету.

В противном случае начинать заполнение верхней части Таблицы данного раздела бухгалтеру придется со строки «Векселя». В ней бухгалтер должен отразить сумму дебиторской задолженности, которая отражена на субсчет «Векселя полученные» счета 62, на начало и на конец отчетного года.

При заполнении строки «Получено – всего» необходимо к остатку по счету 008 прибавить остаток по указанному субсчету счета 62.

Показатель по строке 810 каждой графы должен быть равен сумме строк 811 и 820 соответствующей графы.

Строка 820 «Имущество, находящееся в залоге»

Залог представляет собой один из самых надежных способов обеспечения обязательств. Залогом может быть обеспечено требование, вытекающее из договоров купли – продажи, имущественного найма, перевозки грузов и иных договоров. Однако основной сферой его применения является обеспечение выдачи займов и кредитов.

Предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования) (ст.336 Гражданского Кодекса РФ). Исключение составляет имущество, изъятое из оборота (оружие, наркотики и др.).

По строке «Имущество, находящееся в залоге» отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Ниже приводится расшифровка имущества в залоге по видам:

- объекты основных средств (строка 821);
- ценные бумаги и иные финансовые вложения (строка 822);
- прочие (строка 823).

Для заполнения этих строк нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Показатель по строке 820 каждой графы должен быть равен сумме строк 821–823 соответствующей графы.

Строка 830 «Выдано – всего»

В нижней части Таблицы отражается величина обеспечений, выданных организаций. Заполнять ее должны те организации, которые сами выдали гарантию или обеспечение. Например, при договоре поручительства таковым является поручитель, в рамках договора залога – собственник заложенного имущества, в случае заключения договора банковской гарантии – сам банк.

Здесь они расшифровывают данные, которые приведены по строке 960 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» СПРАВКИ к бухгалтерскому балансу о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Учет гарантий, выданных в обеспечение обязательств и платежей, а также обязательств, полученных под товары, ведется на забалансовом счете 009. Записи по дебету этого счета осуществляются в момент передачи гарантии или обеспечения по собственному долгу или за третье лицо. Выданная гарантия или обеспечение отражается по стоимости, указанной в договоре.

Для заполнения строки «Выдано – всего» используется дебетовый остаток по счету 009 по состоянию:

- графа 3 – на 1 января 2007 года;
- графа 4 – на 31 декабря 2007 года.

Ниже приводятся расшифровка обеспечений и гарантий, выданных организацией, по видам: векселя выданные, имущество, переданное в залог.

Если организацией были выданы другие виды обеспечений (поручительство, задаток, удержанное имущество), то для их отражения нужно в эту часть Таблицы ввести дополнительные строки.

Показатель по строке 830 (графа 3 и 4) Приложения к бухгалтерскому балансу должен быть равен показателю по строке 960 (графа 3 и 4) Бухгалтерского баланса за 2005 год.

В том числе:

Строка 831 «векселя»

По этой строке указывается сумма векселей, выданных организацией в обеспечение выполнения обязательств по хозяйственным договорам.

В оплату за полученные товарно-материальные ценности, за выполненные работы и оказанные услуги организация может передать поставщику или подрядчику собственный вексель. В этом случае задолженность перед поставщиком не списывается со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а учитывается на нем обособленно:

ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 60 субсчет «Векселя выданные»

– в оплату передан собственный вексель.

Одновременно вексель, выданный организацией поставщику (подрядчику), учитывается на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Стоимость векселя считается равной кредиторской задолженности, которая числится на субсчете «Векселя выданные» счета 60.

Таким образом, для заполнения строки «в том числе – векселя» необходимо использовать аналитические данные по забалансовому счету 008 по состоянию на начало и на конец отчетного года.

Показатель по строке 830 каждой графы должен быть равен сумме строк 831 и 840 соответствующей графы.

Строка 840 «Имущество, находящееся в залоге»

По этой строке отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Ниже приводится расшифровка имущества в залоге по видам:

- объекты основных средств (строка 841);
- ценные бумаги и иные финансовые вложения (строка 842);
- прочие (строка 843).

Для заполнения этих строк нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Показатель по строке 840 каждой графы должен быть равен сумме строк 841–843 соответствующей графы.

Раздел «Государственная помощь»

Государственная помощь предоставляется организациям в форме субсидий и субвенций и в форме бюджетных кредитов.

Государственная помощь

Показатель		Отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код				
1	2	3		4	
Получено в отчетном году бюджетных средств – всего	910				
в том числе:					
		на начало отчетного года	получено за отчетный период	возвращено за отчетный период	на конец отчетного периода
Бюджетные кредиты - всего	920				
в том числе:					

Бухгалтерский учет бюджетных средств и бюджетных кредитов ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), которое было утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н.

Государственная помощь может быть предоставлена в виде денежных средств или в виде прочего имущества (земельных участков, природных ресурсов, и т. д.). В результате поступления активов увеличиваются экономические выгоды организации.

Организации должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о полученной государственной помощи. Для этого предусмотрен специальный раздел в форме № 5.

Строка 910 «Получено в отчетном году бюджетных средств – всего»

По этой строке отражается общая сумма субсидий и субвенций, которые были получены организацией:

- в графе 3 – в 2006 году;
- в графе 4 – в 2005 году.

ПБУ 13/2000 не дает определения понятий «субсидия» и «субвенция». Поэтому эти понятия используются в бухгалтерском учете в том же значении, которое установлено гражданским законодательством РФ.

Согласно статье 6 Бюджетного кодекса РФ (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ):

Субвенция — это бюджетные средства, которые предоставлены организации на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определенных целевых расходов.

Субсидия — это бюджетные средства, которые предоставлены организации на условиях долевого финансирования целевых расходов.

После того, как принято решение о выделении бюджетных средств, бухгалтер должен сделать такую запись:

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчет по целевому финансированию» КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

— отражена задолженность по бюджетным средствам.

Поступление бюджетных средств отражают следующей записью:

ДЕБЕТ 51, 52 КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию»

— получены деньги из бюджета;

ДЕБЕТ 08, 10 ... КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию»

— оприходованы товарно-материальные ценности в рамках целевого финансирования.

Организации могут принимать бюджетные средства непосредственно по мере их поступления. В этом случае бухгалтер сделает только одну запись:

ДЕБЕТ 51, 52 (08, 10) КРЕДИТ 86 «Целевое финансирование»

— получены бюджетные средства.

Затем организация начинает использовать средства, полученные в рамках целевого финансирования: оплачивать счета поставщиков, расходовать материалы и эксплуатировать оборудование, поступившее от поставщика или купленное на его деньги.

В бухгалтерском учете такие операции отражаются одной из следующих проводок:

ДЕБЕТ 60, 76 КРЕДИТ 51, 52

— оплачены товары (работы, услуги) за счет средств целевого финансирования;

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 26, 29 ...) КРЕДИТ 10

— материалы, полученные в рамках целевого финансирования, переданы в производство;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

— объект основных средств, полученный или приобретенный на средства целевого финансирования, принят к бухгалтерскому учету.

Одновременно бухгалтер должен сделать такую запись:

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 98 субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

— включены в состав доходов будущих периодов использованные средства целевого финансирования.

По мере того, как организация принимает работы и услуги, передает в производство материалы или начисляет амортизацию по основным средствам, которые были получены за счет целевого финансирования, в бухгалтерском учете необходимо сделать такую проводку:

ДЕБЕТ 98 субсчет 2 «Безвозмездные поступления» КРЕДИТ 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»

— использованные средства целевого финансирования включены в состав прочих расходов.

Таким образом, для заполнения этой строки нужно использовать кредитовый оборот по счету 86 за отчетный год и за год, который предшествовал отчетному. Ниже по строкам необходимо расшифровать, из каких источников и на какие цели были получены бюджетные средства.

Строка 920 «Бюджетные кредиты — всего»

Бюджетный кредит — это форма финансирования бюджетных расходов, которая предусматривает предоставление средств юридическим лицам на основе возвратности и возмездности (ст. 6 Бюджетного кодекса РФ).

Налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов к государственной помощи к государственной помощи.

В зависимости от величины срока, на который они предоставлены, поступление бюджетных кредитов отражается по кредиту:

- счета 66 «Краткосрочные кредиты и займы»;
- счета 67 «Долгосрочные кредиты и займы».

По строке 920 указываются данные о бюджетных кредитах организации, а ниже по строкам приводится расшифровка по источникам поступления и целям получения бюджетных кредитов:

- графа 3 – приводятся данные об остатках бюджетных кредитов на начало отчетного периода.

Для заполнения этой графы необходимо использовать аналитические данные по кредитовому сальдо указанных счетов по состоянию на 1 января 2005 года.

- графа 4 – отражается сумма бюджетных кредитов, поступивших за отчетный период.

Для заполнения этой графы необходимо использовать аналитические данные по кредитовому обороту счетов 66 и 67 за отчетный год.

- графа 5 – надо указать величину бюджетных кредитов, возвращенных за отчетный период.

Для заполнения этой графы необходимо использовать аналитические данные по дебетовому обороту счетов 66 и 67 за отчетный год.

- графа 6 – отражается остаток бюджетных кредитов на конец отчетного периода.

Для заполнения этой графы необходимо использовать аналитические данные по кредитовому сальдо счетов 66 и 67 по состоянию на 31 декабря 2006 года.

10.2.6. Пояснительная записка

Пояснительная записка включается только в состав годовой бухгалтерской отчетности. Она должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке приводится та информация, которая не нашла отражения в формах годовой бухгалтерской отчетности.

По мнению Минфина РФ, большая часть информации должна раскрываться не в отчетных формах, а в пояснительной записке (письмо Минфина РФ от 18 февраля 2004 г. № 16-00-10/3).

Действительно, ввиду специфики деятельности каждой организации невозможно все интересующие пользователя бухгалтерской отчетности отразить в отчетных формах. Поэтому отражение в пояснительной записке – наиболее удобный способ раскрытия информации как для организации, так и для пользователя.

Типовой формы пояснительной записки не существует. Положением по бухгалтерскому учету «Отчетность организации» (ПБУ 04/2000) установлены лишь общие требования к этой части бухгалтерской отчетности. Каждая организация самостоятельно определяет объем информации и форму ее подачи в пояснительной записке.

Сведения об организации

Вначале пояснительной записки, как правило, приводятся общие сведения об организации:

- юридический адрес организации;
- основные виды деятельности;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации управления.

Кроме того, можно указать общую сумму и виды вознаграждений, которые были выплачены членам совета директоров (наблюдательного совета) и членам исполнительных органов – оплата труда, премии, комиссионные и другие выплаты в натуральной форме.

Затем можно привести данные:

- основные положения учетной политики организации, а также изменения, которые внесены в учетную политику на следующий год;
- методы оценки и существенные статьи бухгалтерской отчетности (п. 27 ПБУ 05/01; п. 32 ПБУ 06/02; п. 31 ПБУ 14/2000; п. 17 ПБУ 17/02; п. 41–42 ПБУ 19/02);

- факты неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации;
 - краткая характеристика деятельности организации (обычные виды деятельности, текущая, инвестиционная и финансовая деятельность);
 - информация по сегментам – видам деятельности и географическим рынкам сбыта (п. 16–23.2 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденного приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н);
 - о факторах, повлиявших на финансовые результаты отчетного периода;
 - о составе прочих доходов и расходов;
 - решения собственников по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли;
 - о переоценке основных средств;
 - о курсовых разнице и курсе ЦБ РФ на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности (п. 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденного приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. № 2н);
 - о государственной помощи (п. 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденного приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н);
 - о кредитах и займах (п. 32 Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01), утвержденного приказом Минфина РФ от 2 августа 2001 г. № 60н);
 - о событиях после отчетной даты (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденного приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н);
 - об условных фактах хозяйственной деятельности (п. 19–24 Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 08/01), утвержденного приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н);
 - о прекращаемой деятельности (см. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденного приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н);
 - об аффилированных лицах (п. 12–15 Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000), утвержденного приказом Минфина РФ от 13.01.2000 № 5н);
 - об участии в совместной деятельности (п. 22–24 Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утвержденного приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н);
 - о дочерних и зависимых организациях.
- Акционерные общества могут привести данные:
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных;
 - о количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично;
 - о номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Анализ финансовых показателей деятельности организации

После того, как будет приведена расшифровка важнейших статей из форм бухгалтерской отчетности, нужно привести аналитические показатели, которые характеризуют деятельность предприятия (рентабельность, ликвидность, доля собственных оборотных средств и т.д.), а также порядок расчета аналитических показателей.

Кроме того, необходимо оценить финансовое положение на краткосрочную и долгосрочную перспективу.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу можно привести показатели платежеспособности организации:

- срочной и текущей ликвидности;
- обеспеченности собственными средствами.

Организация считается платежеспособной, если она в состоянии выполнить свои краткосрочные обязательства, используя оборотные активы.

На текущую платежеспособность организации влияет ликвидность ее оборотных средств.

Ликвидность – возможность преобразовать активы в денежную форму или использовать их для уменьшения обязательств.

- Срочная ликвидность определяется с помощью коэффициента абсолютной ликвидности.

$$\text{Коэффициент абсолютной ликвидности} = \frac{\text{Денежные средства (строка 260 Бухгалтерского баланса)}}{\text{Краткосрочные обязательства (строка 690 Бухгалтерского баланса)}}$$

Считается, что допустимое значение коэффициента абсолютной ликвидности находится в интервале 0,2–0,3.

- Текущая ликвидность определяется с помощью коэффициента, который рассчитывается следующим образом:

$$\text{Коэффициент текущей ликвидности} = \frac{\text{Оборотные активы предприятия (строка 290 Бухгалтерского баланса)}}{\text{Краткосрочные обязательства (строка 690 Бухгалтерского баланса)}}$$

Считается, что показатель текущей ликвидности должен быть больше двух. Если же коэффициент оказался меньше двух, то это означает, что фирма не справляется с текущими обязательствами.

- Обеспеченность собственными средствами определяется с помощью коэффициента соотношения собственных и заемных средств.

$$\text{Коэффициент соотношения собственных и заемных средств} = \frac{\text{Собственный капитал (строка 490 Бухгалтерского баланса)}}{\text{Долгосрочные и краткосрочные обязательства (строка 590 + строка 690 Бухгалтерского баланса)}}$$

Значение этого коэффициента должно быть не менее 0,7.

При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как:

- наличие денежных средств на счетах в банках,
- в кассе организации,
- убытки,
- просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность,
- не погашенные в срок кредиты и займы,
- полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом

Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится:

- характеристика структуры источников средств,
- степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр.

Для анализа структуры капитала организация может использовать показатели независимости, финансовой устойчивости, финансирования, инвестирования.

- Коэффициент независимости характеризует долю собственного капитала в общем объеме пассивов. Он рассчитывается по формуле:

$$\text{Коэффициент независимости} = \frac{\text{Собственный капитал (строка 490 Бухгалтерского баланса)}}{\text{Валюта баланса (строка 700 Бухгалтерского баланса)}}$$

- Коэффициент финансовой устойчивости показывает удельный вес источников финансирования, которые могут быть использованы длительное время. Он рассчитывается по формуле:

$$\text{Коэффициент финансовой устойчивости} = \frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрчный заемный капитал} \quad (\text{строка 490} + \text{строка 590} \text{ Бухгалтерского баланса})}{\text{Валюта баланса} \quad (\text{строка 700} \text{ Бухгалтерского баланса})}$$

- Коэффициент финансирования показывает, какая часть деятельности предприятия финансируется за счет собственных средств. Он рассчитывается по формуле:

$$\text{Коэффициент финансирования} = \frac{\text{Собственный капитал} \quad (\text{строка 490} \text{ Бухгалтерского баланса})}{\text{Заемный капитал} \quad (\text{строка 590} + \text{строка 690} \text{ Бухгалтерского баланса})}$$

- Коэффициент инвестирования показывает, в какой степени собственный капитал покрывает производственные инвестиции. Он рассчитывается по формуле:

$$\text{Коэффициент инвестирования} = \frac{\text{Собственный капитал} \quad (\text{строка 490} \text{ Бухгалтерского баланса})}{\text{Внеоборотные активы} \quad (\text{строка 190} \text{ Бухгалтерского баланса})}$$

Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются:

- широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт;
- репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации;
- степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения);
- уровень эффективности использования ресурсов организации.

Целесообразно включение в пояснительную записку:

- данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет,
- описаний будущих капиталовложений,
- осуществляемых экономических мероприятий,
- природоохранных мероприятий;
- другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

10.2.7. Аудиторское заключение

Аудиторское заключение является неотъемлемой частью годовой бухгалтерской отчетности организации.

Какие организации должны проходить аудиторскую проверку

Аудиторское заключение должны представлять в составе годовой отчетности те организации, которые подлежат обязательному аудиту.

Перечень таких организаций приведен в статье 7 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.

Обязательную аудиторскую проверку должны пройти:

- все открыты акционерные общества (ОАО);
- все кредитные и страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные и государственные внебюджетные фонды;
- фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- организации, с годовым объемом выручки от реализации более 500 000 МРОТ (50 000 000 руб.);
- организации, сумма активов баланса которых на конец отчетного периода превышает 200 000 МРОТ (20 000 000 руб.), в том числе государственные и муниципальные унитарные предприятия;
- организации, для которых проведение обязательного аудита предусмотрено федеральным законом.

Проводить обязательный аудит имеют право только аудиторские организации, выбирать которую предприятие должно самостоятельно.

Исключением являются те организации, в уставных капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25%. Они должны заключать договор оказания аудиторских услуг только с той аудиторской фирмой, которая выиграла открытый конкурс.

Правила проведения конкурса по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного аудита указанных предприятия, утверждены постановлением Правительства РФ от 12.06.2002 № 409.

Аудиторская организация, которая будет проводить обязательный аудит в организации должна быть утверждена общим собранием собственников:

- в акционерном обществе – общим собрании акционеров (ст. 86 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»);
- в обществах с ограниченной ответственностью – общим собранием участников (подп. 10 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Размер оплаты услуг аудиторской организации в АО определяется Советом директоров или наблюдательным советом общества, а в ООО – общим собранием участников.

Виды аудиторских заключений

По результатам проверки достоверности показателей бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна выдать заключение.

Аудиторское заключение – это официальный документ, который содержит мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности и о том, соответствует ли законодательству РФ порядок ведения бухгалтерского учета на предприятии.

Под достоверностью понимается степень точности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Она необходима пользователям, которые на основании данных финансовой отчетности должны сделать выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении организации и принимать обоснованные решения.

Форма и содержание аудиторского заключения определяется федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», которое утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

Аудиторское заключение может быть безоговорочно положительным или модифицированным:

- с частью, привлекающей внимание пользователей;
- с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.
- Безоговорочно положительно заключение содержит мнение аудитора без всяких замечаний и оговорок. Аудиторская организация выражает безоговорочно положительное мнение в том случае, если финансовая (бухгалтерская) отчетность организации дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности.

«.....По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ОАО «Атлант» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2007 г. и результаты финансово – хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2007 г. включительно.....».

Во всех остальных случаях мнение аудитора будет модифицированным.

- Если возникли факторы, которые не влияют на мнение аудитора, аудиторское заключение модифицируется путем включения в него части, привлекающей внимание пользователей. Это необходимо для того, чтобы обратить внимание пользователя на какую-либо ситуацию, которая сложилась в организации.

Речь идет о ситуации, которая:

- оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, и рассмотрена в пояснениях к ней;
- не рассмотрена в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности или раскрыта некорректно, но не оказывает существенного влияния на отчетность.

«.....По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ОАО «Атлант» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2007 года и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2007 года включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, которая изложена в пояснениях к отчетности (пункт 22). А именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией ОАО «Атлант» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности расчета налоговой базы по налогу на прибыль и НДС за 2006 год.

Сумма иска составляет 100 000 рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации ОАО «Атлант».....».

- Аудитор должен выразить мнение с оговоркой, если имеется ограничение объема работы аудитора.

Ограничение объема аудита может возникнуть:

- в результате сложившихся обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов);
- при отсутствии на проверяемом предприятии учетной документации;
- если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми.

«.....Мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 2007 года, так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации ОАО «Атлант».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ОАО «Атлант» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2007 года и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2007 года включительно.....»

- В случае ограничения объема аудита, аудиторская организация может отказаться от выражения мнения.

«.....Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией ОАО «Атлант».

Мы также не получили достаточных доказательств в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации ОАО «Атлант» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.....».

- Если разногласия аудитора с руководством организации являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Речь идет о разногласиях по таким вопросам, как:

- допустимость учетной политики, избранной предприятием;
- методы применения учетной политики;
- адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

«...В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно:

- в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере 500 000 рублей;
- в составе оборотных активов по строке 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не отражена сумма НДС, приходящаяся на указанное оборудование, в размере 90 000 рублей;
- по строке 621 «Поставщики и подрядчики» не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере 590 000 рублей.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации ОАО «Атлант» не раскрыта существенная информация: об обеспечении обязательств и платежей в размере 1 200 000 рублей; об арендованных основных средствах в размере 700 000 рублей.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ОАО «Атлант» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2007 года и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2007 года включительно....».

«...По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ОАО «Атлант» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 2007 года и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2007 года включительно....».

Ответственность за уклонение от проведения обязательного аудита.

В настоящее время никакой ответственности за уклонение от проведения обязательного аудита не установлено. В то же время аудиторское заключение является неотъемлемой частью годовой бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Поэтому налоговики могут оштрафовать организацию, которая подлежит обязательной аудиторской проверке, за отсутствие аудиторского заключения. Штраф налагается на основании пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса РФ за непредставление документов, предусмотренных Налоговым кодексом и другими законодательными актами о налогах и сборах, в установленные сроки. Сумма штрафа составляет 50 рублей.

Одновременно должностные лица организации, которая не представила аудиторское заключение в составе бухгалтерской отчетности, могут быть оштрафованы на основании статьи 15.6 КОАП РФ. Сумма штрафа составляет от 3 до 5 МРОТ (от 300 до 500 руб.).

Добровольная аудиторская проверка

Если организация не обязана проводить аудиторскую проверку, то это вовсе не значит, что она не имеет права провести добровольный (инициативный) аудит.

Инициативный аудит бухгалтерской отчетности проводится по решению руководства или собственников организации в любое время и в тех объемах, которые определяет руководитель или общее собрание акционеров (участников ООО).

При добровольном аудите организация самостоятельно определяет, что и как должны проверять аудиторы. Это может быть комплексная или выборочная проверка по отдельным направлениям учета.

Аудиторская проверка бухгалтерской отчетности проводится до ее утверждения и представления внешним пользователям. Это позволяет внести исправления в бухгалтерскую отчетность, если руководство предприятия будет согласно с теми замечаниями, которые высказал аудитор. Такой порядок внесения исправлений предусмотрен Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н).

Все ошибки, которые были выявлены в ходе аудиторской проверки, вносятся в регистры бухгалтерского учета и датируются декабрем отчетного года.

Бухгалтерский учет и налогообложение расходов на проведение аудиторской проверки.

В бухгалтерском учете расходы на проведение аудиторской проверки включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.

Записи в бухгалтерском учете будут такие:

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» (44 «Расходы на продажу») КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— отражены расходы на проведение аудиторской проверки;

ДЕБЕТ 19 «НДС по приобретенным ценностям» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— выделена сумма «входного» НДС.

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

— оплачены услуги аудиторской компании;

ДЕБЕТ 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— сумма «входного» НДС предъявлена к налоговому вычету.

Расходы на аудиторские услуги отражаются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 17 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

При этом никаких ограничений на проведение добровольного или обязательного аудита Налоговым кодексом РФ не установлено. Следовательно, при расчете налога на прибыль можно учесть в составе прочих расходов затраты как на проведение обязательного аудита, так и на проведение инициативного аудита.

Понесенные расходы должны быть документально подтверждены, экономически обоснованы и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ).

Для налогоплательщиков, которые применяют метод начисления, датой признания таких расходов является дата подписания акта оказанных услуг (подп. 3 п. 7 ст. 272 Налогового кодекса РФ).

При кассовом методе расходы на проведение аудиторской проверки признаются в момент их фактической оплаты.

10.3. После составления отчетности

10.3.1. Утверждение бухгалтерской отчетности

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, который установлен учредительными документами организации (п. 2 ст. 15 Закона «О бухгалтерском учете», п.86 Положения по ведению бухгалтерского учета).

Утверждение бухгалтерской отчетности АО

Утверждение годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества, а также распределение прибыли (покрытие убытков) общества и объявление дивидендов по результатам финансового года относятся к компетенции общего собрания акционеров (подп. 11 п. 1 ст. 48 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Годовое общее собрание акционеров должно проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года (п. 1 ст. 47 Закона № 208-ФЗ), то есть в период с 1 марта по 30 июня года, следующего за отчетным.

За 30 дней до даты проведения годового собрания акционеров годовой отчет АО должен быть предварительно утвержден советом директоров (наблюдательным советом) общества (п. 4 ст. 88 Закона № 208-ФЗ).

За 20 дней до проведения общего собрания акционеров годовую бухгалтерскую отчетность вместе с аудиторским заключением и заключением ревизионной комиссии необходимо представить для ознакомления лицам, которые имеют право на участие в общем собрании акционеров (п. 3 ст. 52 Закона № 208-ФЗ).

Утверждение бухгалтерской отчетности ООО

Утверждение годовой бухгалтерской отчетности общества с ограниченной ответственностью, распределение прибыли между участниками находится в компетенции общего собрания участников (п. 2 ст. 33 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Общее собрание участников общества должно проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года, то есть в период с 1 марта по 30 апреля года, следующего за отчетным.

За 30 дней до проведения общего собрания участников общества годовой отчет общества с аудиторским заключением и заключением ревизионной комиссии должен быть представлен участникам общества.

Так как годовую бухгалтерскую отчетность за 2006 год необходимо утвердить и представить в налоговые органы и органы статистики до 31 марта 2007 года, получается, что годовое собрание акционеров или годовое собрание участников должно быть проведено организацией в марте 2008 года.

Руководитель организации должен представить собственникам отчет о результатах работы за год. Этот отчет включает в себя баланс, отчет о прибылях и убытках, другие формы отчетности, аудиторское заключение. Собственники утверждают отчет и принимают решение о распределении полученной прибыли.

Решение общего собрания акционеров или общего собрания участников, которое фиксируется в протоколе, не должно противоречить уставу общества (п. 2 ст. 11 Закона № 208-ФЗ). В противном случае решение собрания будет признано недействительным.

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности решения общего собрания собственников

После проведения годового общего собрания акционеров или общего собрания участников на основании протокола в бухгалтерском учете организации делаются соответствующие записи.

Решение собственников о распределении прибыли или покрытии убытков отчетного года — это факт хозяйственной деятельности организации, который имеет место не в отчетном, а в следующем году. Поэтому отражать в бухгалтерском учете решения общего собрания акционеров или общего собрания собственников нужно в следующем отчетном периоде.

Обратимся к положению по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 07/98), утвержденному приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н.

Объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год является событием после отчетной даты (п. 3 ПБУ 07/98). Такого вида события должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом никаких записей в бухгалтерском учете делать не нужно (п. 10 ПБУ 07/98).

При отражении в бухгалтерском учете результатов решения общего собрания акционеров или общего собрания собственников нужно датировать проводки той датой, когда был утвержден протокол собрания.

Несмотря на то, что в пункте 3 ПБУ 07/98 речь идет только об объявлении годовых дивидендов, на наш взгляд, к событиям после отчетной даты можно отнести и решение собственников об источнике покрытия убытков отчетного года или прошлых периодов. Следовательно, указанные события также следует раскрыть в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках.

Приказом Минфина РФ от 31 декабря 2004 г. № 135н внесены изменения в Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина РФ от 23 июля 2003 г. № 67н.

В частности, исключен пункт 14, в котором говорилось о том, что в годовом бухгалтерском балансе необходимо отразить решение собственников о распределении прибыли и покрытии убытков. Для этого необходимо было корректировать статьи «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На основании этого положения бухгалтер делал корректировку показателей по счетам 75, 82, 84 с итогов собрания акционеров. Теперь такая надобность отпала. Никакие изменения в данные бухгалтерского учета вносить не нужно.

10.3.2. Распределение прибыли и покрытие убытка

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, учет нераспределенной прибыли или непокрытого убытка ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». К нему могут быть открыты три субсчета:

84-1 «Прибыль, подлежащая распределению»

84-2 «Непокрытый убыток»

84-3 «Нераспределенная прибыль прошлых лет».

Так как на счете 84 отражается сумма уценки в результате переоценки основных средств, то бухгалтер должен предусмотреть для этих целей отдельный субсчет 84-4 «Переоценка основных средств».

Распределение прибыли

Заключительными записями декабря кредитовое сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Бухгалтер организации делает такую запись:

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 84 субсчет 1 «Прибыль, подлежащая распределению».

Эта сумма представляет собой нераспределенную прибыль отчетного года. Она поступает в распоряжение организации и может быть израсходована в соответствии с решением собственников. Порядок использования нераспределенной прибыли по итогам прошедшего года определяется на общем собрании собственников.

Отчисления в резервный капитал

По решению общего собрания часть прибыли направляется в резервный капитал.

Резервный капитал является частью собственного капитала предприятия. Он формируется за счет чистой прибыли предприятия и имеет строго целевое назначение.

При этом в бухгалтерском учете делается запись:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 82 «Резервный капитал»

— отражена сумма резервного капитала, образованного за счет прибыли прошлого года.

Резервный капитал акционерного общества должен составлять не менее 5% размера уставного капитала (п. 1 ст. 35 Закона № 208-ФЗ). Ежегодные отчисления в резервный фонд не должны быть менее 5% от сво-

ей чистой прибыли. Отчисления прекращаются, когда резервный фонд достигает размера, установленного уставом.

Общества с ограниченной ответственностью могут создать резервный капитал, если это предусмотрено уставом обществом (ст. 30 Закона № 14-ФЗ). Таким образом, если участники ООО решили создать резервный капитал, то нет никаких ограничений ни по порядку его формирования, ни по его размерам.

Средства резервного фонда имеют исключительно целевое назначение. Они могут быть израсходованы:

- на покрытие убытков общества;
- на погашение облигаций общества в случае отсутствия иных средств;
- на выкуп акций общества в случае отсутствия иных средств.

На другие цели средства резервного капитала использовать нельзя.

Дивиденды по итогам года

Оставшаяся часть прибыли направляется на выплату дивидендов учредителям и на выплату премий работникам организации по итогам года.

В бухгалтерском учете необходимо сделать такие записи:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»

- отражена сумма начисленных дивидендов;

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 70

- отражена сумма премии для работников организации.

В ООО часть прибыли организации, предназначенная для распределения между ее участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале.

Законом «Об акционерных обществах» и Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлены некоторые ограничения на выплату дивидендов (см. табл.).

Ограничения на распределение прибыли и выплату дивидендов

Вид ограничения	Акционерные общества (ст. 43 Закона № 208-ФЗ)	Общества с ограниченной ответственностью (ст. 29 Закона № 14-ФЗ)
1	2	3
АО не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по акциям, а ООО не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками общества	1. До полной оплаты всего уставного капитала общества. 2. До выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены в соответствии со статьей 76 Закона № 208-ФЗ. 3. Если на день принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов. 4. Если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, и резервного фонда, и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения. 5. В иных случаях, предусмотренных федеральными законами.	1. До полной оплаты всего уставного капитала общества. 2. До выплаты действительной стоимости доли (части доли) участника общества в случаях, предусмотренных Законом № 14-ФЗ. 3. Если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если эти признаки появятся у общества в результате принятия решения о распределении прибыли. 4. Если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения. 5. Иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

1	2	3
АО не вправе выплачивать объявленные дивиденды по акциям, ООО не вправе выплачивать участникам общества прибыль, решение о распределении которой между участниками общества принято	1. Если на день выплаты общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов. 2. Если на день выплаты стоимость чистых активов общества меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше указанной суммы в результате выплаты дивидендов. 3. В иных случаях, предусмотренных федеральными законами.	1. Если на момент выплаты общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты. 2. Если на момент выплаты стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате выплаты. 3. В иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Что касается акционерного общества, то статьей 43 Закона № 208-ФЗ установлены дополнительные ограничения на принятие решение о выплате дивидендов.

- Первый случай, когда акционерным обществом не принято решение о полной выплате дивидендов по всем типам привилегированных акций, которые предоставляют преимущество в очередности получения дивидендов перед привилегированными акциями этого типа. В этой ситуации АО не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по привилегированным акциям определенного типа, по которым размер дивиденда определен уставом общества (п. 3 ст. 43 Закона № 208-ФЗ).
- Второй случай, когда акционерным обществом не принято решение о выплате в полном размере дивидендов по всем типам привилегированных акций, размер дивидендов по которым определен уставом общества. В этой ситуации АО не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по обыкновенным акциям и привилегированным акциям, размер дивидендов по которым не определен (п. 2 ст. 43 Закона № 208-ФЗ).

В акционерных обществах размер годовых дивидендов не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества (п. 3 ст. 42 Закона № 208-ФЗ).

Расходы социального характера

По решению общего собрания акционеров (участников) часть чистой прибыли может быть направлена на финансирование расходов, которые не включаются в расходы по обычным видам деятельности. Например, на выплату материальной помощи сотрудникам, на приобретение подарков для них или на организацию праздничного мероприятия.

В этом случае сумма чистой прибыли, которая выделена на эти мероприятия, должна быть отражена на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» обособленно. Для этого можно использовать дополнительный субсчет 4 «Расходы социального характера».

При этом в бухгалтерском учете необходимо сделать такую запись:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84-4

— отражена сумма чистой прибыли, которая по решению собственников направлена на финансирование расходов социального характера в 2007 году.

В течение года расходы, на которые собственники организации выделили часть чистой прибыли, должны финансироваться за счет этого источника. Например:

ДЕБЕТ 84-4 КРЕДИТ 70

— отражена сумма материальной помощи, выделенной работнику организации.

ДЕБЕТ 84-4 КРЕДИТ 76

— отражены расходы на приобретение подарков для работников организации.

Возможно, что организация в течение следующего использует не всю сумму чистой прибыли, выделенной собственниками на социальные расходы. В конце года сумму остатка по субсчету 84-4 необходимо присоединить к прибыли, подлежащей распределению.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующим образом:

ДЕБЕТ 84-4 КРЕДИТ 84-1

— списан остаток чистой прибыли, не использованный в течение года на расходы социального характера.

На общем собрании акционеров (участников) будет принято решение о том, куда будет направлена указанная сумма.

Распределение прибыли на другие цели

По решению общего собрания акционеров чистая прибыль может быть использована на увеличение номинальной стоимости акций АО или на увеличение уставного капитала ООО.

После государственной регистрации изменений в учредительных документах в бухгалтерском учете будет сделана такая запись:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

— увеличен уставный капитал за счет нераспределенной прибыли прошлых лет или отчетного года.

Если общее собрание решило направить нераспределенную прибыль на погашение убытков прошлых лет, в учете делается проводка:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84 субсчет 2 «Непокрытый убыток»

— чистая прибыль направлена на погашение убытков прошлых лет.

После того, как в учете отражено использование прибыли, сальдо по субсчету «Прибыль, подлежащая распределению» счета 84 показывает сумму нераспределенной прибыли. Ее можно перенести на соответствующий субсчет:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84-3

— отражена сумма нераспределенной прибыли предприятия.



ПРИМЕР На утверждение годового собрания акционеров ОАО «Заря» была представлена годовая бухгалтерская отчетность.

По итогам работы за 2007 год ОАО «Заря» получило прибыль в размере 200 000 руб.

Уставной капитал общества составляет 400 000 руб. Размер резервного капитала, сформированного в прошлые годы, равен 5000 руб., то есть он меньше, чем установлен законодательством ($400\,000 \text{ руб.} \times 5\% = 20\,000 \text{ руб.}$). Поэтому общее собрание акционеров, состоявшееся 10 марта 2008 года, решило направить часть прибыли в размере 10 000 руб. ($200\,000 \text{ руб.} \times 5\%$) на пополнение резервного капитала.

Кроме того, общее собрание акционеров приняло решение, направить на погашение убытков прошлых лет 7000 руб., а также:

- на выплату дивидендов учредителям — 100 000 руб.;
- на премирование сотрудников по итогам года — 40 000 руб.;
- на проведение корпоративной вечеринки по случаю юбилея генерального директора организации — 20 000 руб.

Остальная сумма чистой прибыли в размере 23 000 руб. осталась нераспределенной.

В бухгалтерском учете АО «Заря» были сделаны следующие записи:

31 декабря 2007 г.

ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 84-1

— 200 000 руб. — отражена сумма нераспределенной прибыли отчетного года;
10 марта 2008 г.

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 82

— 10 000 руб. — часть прибыли направлена на формирование резервного капитала;

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84-2

— 7 000 руб. — погашен убыток прошлых лет;

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 75-2

– 100 000 руб. – часть прибыли отчетного года направлена на выплату дивидендов учредителям;

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 70

– 40 000 руб. – часть прибыли передана на премирование сотрудников организации;

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84-4

– 20 000 руб. – отражена сумма чистой прибыли, зарезервированная для финансирования расходов по проведению корпоративной вечеринки;

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84-3

– 25 000 руб. – списана сумма чистой прибыли организации, которая осталась нераспределенной.

Покрытие убытков отчетного года

Если по итогам года организация получила убыток, то общее собрание учредителей решает, за счет каких источников можно ее покрыть. Как и распределение прибыли, покрытие убытка будет отражаться в бухгалтерском учете только в следующем году.

Нераспределенная прибыль прошлых лет

Непокрытый убыток отчетного года учитывается по дебету субсчета 84-2. Он может быть погашен за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, которая числится по кредиту субсчета 84-3.

На основании протокола общего собрания акционеров (учредителей) в бухгалтерском учете необходимо сделать такую запись:

ДЕБЕТ 84-3 КРЕДИТ 84-2

– убыток отчетного года погашен за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

Кроме того, убыток отчетного года может быть погашен за счет чистой прибыли, которая направлялась на финансирование в 2006 году расходов социального характера, но была использована не полностью. Как мы уже говорили, остаток этой суммы бухгалтер в конце года списал на субсчет 84-1 «Прибыль, подлежащая распределению».

Если общее собрание собственников примет решение о том, чтобы направить ее на погашение убытков отчетного года, то запись в бухгалтерском учете организации будет такая:

ДЕБЕТ 84-1 КРЕДИТ 84-2

– убыток отчетного года погашен за счет чистой прибыли прошлых лет.

Можно ли использовать добавочный капитал?

Добавочный капитал – это часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность ее участников и является самостоятельным показателем отчетности.

Учет добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». По кредиту этого счета отражается формирование добавочного капитала, а по дебету – использование средств добавочного капитала.

Источниками формирования добавочного капитала коммерческой организации служат суммы:

- дооценки объектов основных средств при проведении переоценки;
- эмиссионного дохода;
- положительной курсовой разницы в случае погашения задолженности по взносам в уставный капитал, выраженный в иностранной валюте.

Как правило, суммы, учтенные по дебету счета 83, не списываются. Однако в некоторых случаях снижение величины добавочного капитала все же возможно. Такие случаи указаны в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Они могут быть связаны:

- с уменьшением стоимости объектов основных средств на дату переоценки, которые раньше подвергались дооценке;
- с выбытием объектов основных средств, которые были дооценены в ходе переоценки;
- с распределением сумм добавочного капитала между учредителями;
- с увеличением уставного капитала предприятия.

Направление сумм добавочного капитала на покрытие убытков в Инструкции не предусмотрено.

Уменьшение уставного капитала

Убыток, полученный по итогам отчетного года, можно погасить, уменьшив уставный капитал организации до величины чистых активов. Обычно это делается в том случае если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала. В этом случае организация обязана объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Такое положение установлено пунктом 4 статьи 35 Закона РФ № 208-ФЗ и пунктом 3 статьи 20 Закона РФ № 14-ФЗ.

После того, как общество приняло решение об уменьшении своего уставного капитала, оно должно:

- уведомить об этом всех известных кредиторов общества;
- опубликовать сообщение о принятом решении в органе печати, в котором публикуются данные о государственной регистрации юридических лиц.

На это акционерному обществу или обществу с ограниченной ответственностью отводится 30 дней (п. 1 ст. 30 Закона РФ № 208-ФЗ, п. 4 ст. 20 Закона РФ № 14-ФЗ). В течение 30 дней с даты направления им уведомления или с даты опубликования сообщения о решении общества, кредиторы могут письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.

После того, как соответствующие изменения, внесенные в учредительные документы, пройдут государственную регистрацию, в бухгалтерском учете необходимо сделать такую проводку:

ДЕБЕТ 80 КРЕДИТ 84-2

- уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

Использование резервного капитала

Резервный фонд общества используется для покрытия его убытков в случае отсутствия иных средств (п. 1 ст. 35 Закона № 208-ФЗ).

При этом на основании протокола общего собрания учредителей делается запись:

ДЕБЕТ 82 «Резервный капитал» КРЕДИТ 84-2

- за счет средств резервного капитала погашен убыток отчетного года.

Кроме того, убыток может покрываться за счет целевых взносов учредителей, если такое решение примет общее собрание учредителей.

Тогда в бухгалтерском учете будет сделана такая запись:

ДЕБЕТ 75 субсчет 1 КРЕДИТ 84-2

- убыток отчетного года погашен за счет целевых взносов учредителей.

Если источников для покрытия убытка отчетного года недостаточно, то сумма непокрытого убытка будет отражаться по дебету субсчета 84-2.



ПРИМЕР На утверждение годового собрания акционеров ООО «Прометей» была представлена годовая бухгалтерская отчетность. Показатели третьего раздела бухгалтерского баланса включают в себя:

- уставный капитал общества – 10 000 руб.,
- добавочный капитал в виде прироста стоимости имущества по переоценке – 3000 руб.,
- резервный капитал, образованный в соответствии с учредительными документами в прошлые годы, – 1000 руб.;
- нераспределенная прибыль прошлых лет – 4000 руб.

По результатам работы за 2006 год ООО «Прометей» получило убыток в размере 6000 руб.

10 марта 2007 года состоялось общее собрание учредителей, на котором был утвержден годовой отчет организации. На погашение убытков была направлена вся нераспределенная прибыль прошлых лет в размере 4000 руб., а также средства резервного капитала в размере 1000 руб.

Таким образом, убыток в размере 1 000 руб. остался непокрытым.

В бухгалтерском учете ООО «Прометей» были сделаны такие записи:

31 декабря 2006 г.

ДЕБЕТ 84-2 КРЕДИТ 99

– 6000 руб. – списан убыток отчетного года;

10 марта 2006 г.

ДЕБЕТ 84-3 КРЕДИТ 84-2

– 4000 руб. – на покрытие убытков отчетного года использована нераспределенная прибыль прошлых лет;

ДЕБЕТ 82 КРЕДИТ 84-2

– 1000 руб. – убыток покрыт за счет резервного капитала.

10.3.3. Отражаем события после отчетной даты

Что такое – «событие после отчетной даты»

Все коммерческие организации, кроме кредитных, при составлении годовой бухгалтерской отчетности должны отражать в ней события, которые произошли или должны произойти после отчетной даты до момента представления годовой бухгалтерской отчетности в установленные адреса. Раскрытие событий после отчетной даты делает информацию, содержащуюся в бухгалтерской отчетности, более актуальной.

Порядок отражения в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты установлен Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 07/98) было утверждено Минфином России 25 ноября 1998 г. № 56н.

Напомним, что отчетной датой считается последний день отчетного периода. При составлении годовой бухгалтерской отчетности отчетным периодом является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

В течение 90 дней по окончании года отчетность подписывается руководителем организации и главным бухгалтером и представляется в соответствующие органы. Датой подписания бухгалтерской отчетности считается тот день, который указан в бухгалтерской отчетности лицами, ее подписавшими. Это может быть, например, какой-либо из дней марта в году, следующим за отчетным.

В период между отчетной датой и датой подписания отчетности в хозяйственной деятельности организации могут иметь место факты, которые окажут или могут оказать влияние на финансовое состояние организации, на движение ее денежных средств, а также на результаты ее деятельности. Такие факты и являются событиями после отчетной даты. Они подлежат отражению либо в бухгалтерском учете, либо в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества также является событием после отчетной даты.

Две группы событий

Все события после отчетной даты можно разделить на две группы (см. табл. 1).

События после отчетной даты

Таблица 1.

Вид события после отчетной даты	Примеры
1	2
События, которые свидетельствуют о положении, существовавшем на дату составления бухгалтерской отчетности	Дебитор организации, по которому на отчетную дату уже осуществлялась процедура банкротства, объявлен банкротом.
	После отчетной даты проведена оценка стоимости активов организации. Она показала устойчивое и существенное снижение той стоимости, которая была определена по состоянию на 31 декабря отчетного года по этим активам.
	Получена информация о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах. Эта информация подтверждает устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных вложений организации.
	После отчетной даты проданы производственные запасы. В результате сделки стало ясно, что по состоянию на отчетную дату цена возможной реализации этих запасов была установлена неверно.
	Дочерние или зависимые общества объявили размер дивидендов за периоды, которые предшествовали отчетной дате.
	Финансовый результат по строящемуся объекту рассчитывался на отчетную дату методом "Доход по стоимости работ по мере их готовности". В расчетах был использован процент готовности объекта строительства. После отчетной даты было обнаружено, что этот процент был выбран неправильно.
	На отчетную дату велись переговоры о размере страхового возмещения. Уже после отчетной даты от страховой компании получены материалы, в которых размер страхового возмещения уточнен.
	После отчетной даты в бухгалтерском учете обнаружены существенные ошибки или нарушения законодательства, которые привели к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный год.
События, указывающие на положение, которое возникло после даты составления бухгалтерской отчетности	Принято решение о реорганизации
	Приобретено предприятие как имущественный комплекс
	Реконструкция предприятия или планируемая реконструкция
	Принято решение об эмиссии акций или иных ценных бумаг
	Совершена крупная сделка по приобретению или выбытию основных средств или финансовых вложений
	Произошел пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация
	Существенная часть деятельности организации неожиданно прекращена
	Стоимость основных средств существенно снизилась
	Курс валюты резко изменился
	В деятельность организации вмешались органы государственной власти (национализация и т.п.)

Необходимость деления вызвана тем, что каждая группа событий имеет свой порядок отражения в бухгалтерской отчетности организации.

- События первой группы только подтверждают те условия хозяйственной деятельности организации, которые уже существовали на дату составления бухгалтерской отчетности. Они предполагают, что в январе-марте следующего года была получена информация, проясняющая какие-либо сведения, которые должны быть отражены в бухгалтерской отчетности.



ПРИМЕР В ноябре 2005 года ООО «Актив» продала партию товаров на сумму 700 000 руб. ЗАО «Пассив». В мае 2006 года ООО «Актив» было официально извещено о том, что начата процедура банкротства ЗАО «Пассив».

В бухгалтерском учете на 31 декабря 2005 года числится дебиторская задолженность в размере 700 000 руб.

В январе 2007 года ЗАО «Пассив» было признано банкротом. Следовательно, сумма долга является нереальной для взыскания. Убытки от списания этой дебиторской задолженности существенно скажутся на финансовых результатах деятельности ООО «Актив».

Этот факт хозяйственной деятельности можно признать событием после отчетной даты первой группы

- События второй группы подтверждают возникновение после составления бухгалтерской отчетности новых условий хозяйственной деятельности организации.



ПРИМЕР Учредителями ООО «Енот» являются три физических лица. Доля каждого из них в уставном капитале составляет 1/3. В январе 2007 года они приняли решение об увеличении величины уставного капитала на сумму 90 000 руб. путем внесения дополнительных вкладов, пропорционально долям в уставном капитале.

Решение было принято после отчетной даты, но до подписания годовой бухгалтерской отчетности. Следовательно, этот факт хозяйственной деятельности является событием после отчетной даты.

Так как решение об увеличении уставного капитала организации в 2006 году не обсуждалось, а было принято лишь в 2007 году, это событие после отчетной даты относится ко второй группе.

Чтобы определить, к какой группе относится то или иное событие после отчетной даты, нужно определить, были ли условия для его совершения в отчетном году. В первом примере условия для возникновения события после отчетной даты уже существовали, а во втором — оказались для организации полной неожиданностью.

В Приложении к ПБУ 07/98 приведен перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты первой или второй группы (см. табл. 1). Этот перечень не является исчерпывающим и может дополняться организациями, если в процессе их деятельности возникнут аналогичные события и факты.

Это разделение событий на две группы не носит принципиального характера. Организация может самостоятельно относить события к той или иной группе в зависимости от условий и времени их возникновения. Это значит, что один и тот же факт может быть событием как первой, так и второй группы.



ПРИМЕР В январе 2007 года учредителям ООО «Кванта» было принято решение о реорганизации. Этот факт хозяйственной деятельности относится ко второй группе событий после отчетной даты. Однако перед тем, как вопрос о реорганизации был решен, его обсуждение длилось с октября 2006 года. Иными словами, на дату составления бухгалтерской отчетности уже имелись основания предполагать, что решение о реорганизации будет принято. Поэтому этот факт следует отнести к первой группе событий после отчетной даты.

Существенные и несущественные события

Результатами событий после отчетной даты может быть:

- получение как прибыли, так и убытка;
- как увеличение актива или обязательства, так и их уменьшение.

В пункте 6 ПБУ 07/98 указано, что события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности организации независимо от того, как они влияют на деятельность организации и на ее финансовое состояние — положительно или отрицательно.

- С одной стороны, это положение можно трактовать как необходимость непредвзятого отношения к оценке существенности условного факта или события после отчетной даты, то есть соблюдение принципа нейтральности.
- С другой же стороны — это является нарушением принципа осмотрительности, который предполагает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов (п. 7 ПБУ 01/98).

При этом не все факты, которые оказали или могут оказать влияние на деятельность организации после окончания отчетного года, могут быть приравнены к событиям. Принимаются во внимание только существенные факты хозяйственной деятельности организации.

К существенным относятся те события, нераскрытие в бухгалтерской отчетности которых может повлиять на экономическое решение заинтересованных пользователей (п. 4 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации). Поскольку в ПБУ 07/98 не установлено специальных критериев для определения существенности, ее нужно определять исходя из общих требований бухгалтерской отчетности.

Если стоимостная оценка события после отчетной даты составляет 5% и более по отношению к общему итогу соответствующих данных за отчетный год, то эта сумма признается существенной и отражается в бухгалтерской отчетности организации.

Этот процент определяется как к итогу группы статей, в которую входит показатель, связанный с событием после отчетной даты, так и к общему итогу бухгалтерского баланса. Или же к соответствующей строке Отчета о прибылях и убытках.

По каждому событию организации необходимо самостоятельно определять степень его существенности.



ПРИМЕР ЗАО «Стрела» в конце 2006 года сделало значительные финансовые вложения в акции другого предприятия. В бухгалтерском балансе ЗАО «Стрела» по статье «Финансовые вложения» числится сумма 100 000 руб., а итог актива баланса равен 900 000 руб. Организация рассчитывала получить прибыль по этим ценным бумагам.

В феврале 2007 года, еще до подписания бухгалтерской отчетности, руководство организации узнало о падении рыночных цен на эти акции из-за резкого ухудшения финансового положения предприятия-эмитента на 60%, то есть на 60 000 руб.

Оценим существенность этого события.

Величина падения рыночных цен на акции составила 60% итога статьи «Финансовые вложения» бухгалтерского баланса (60 000 руб. : 100 000 руб. × 100%) и 6,67% итога актива баланса (60 000 руб. : 900 000 руб. × 100%).

Следовательно, событие отчетной даты второй группы признается существенным и подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Оценка событий

Для отражения последствий события после отчетной даты в бухгалтерской отчетности его следует оценить в денежном выражении. Оценка последствий делается на основании расчетов, которые должны быть подтверждены бухгалтерскими документами.



ПРИМЕР В январе 2007 года уже после подписания бухгалтерской отчетности в ООО «Маяк» произошел пожар. В результате этого чрезвычайного происшествия было уничтожено имущество организации. По итогам инвентаризации, проведенной в ООО «Маяк», была установлена сумма материального

ущерба, которая составила 2 400 000 руб. Подтверждением расчета суммы материального ущерба являются инвентаризационные описи и акты инвентаризации.

Стоимость испорченного имущества составляет 15% актива бухгалтерского баланса организации. Поэтому данное событие можно признать существенным и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности ООО «Маяк».

Отражение событий в бухгалтерской отчетности

В пункте 7 ПБУ 07/98 указаны два способа отражения последствий события после отчетной даты в бухгалтерской отчетности.

- Первый способ – это корректировка данных бухгалтерской отчетности (форма № 1, 2, 3, 4, 5) об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации, на которые оказывает влияние событие после отчетной даты.
- Второй способ заключается в раскрытии информации о событиях после отчетной даты в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.

При формировании бухгалтерской отчетности организация может использовать оба способа отражения событий после отчетной даты. Однако нужно иметь в виду, что для каждой группы событий существует свой порядок представления информации о них в бухгалтерской отчетности.

Отражение событий первой группы

События после отчетной даты первой группы отражаются в бухгалтерском учете путем уточнения данных бухгалтерского учета. То есть бухгалтеру необходимо уточнить соответствующие данные бухгалтерского учета об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации.

Для этого заключительными оборотами отчетного периода, то есть 31 декабря отчетного года, необходимо сделать учетные записи в синтетическом и аналитическом учете. В этом случае событие после отчетной даты отражается в бухгалтерском учете без документального подтверждения. Запись на счетах бухгалтерского учета опережает само событие.

Содержание событий после отчетной даты, отраженных в бухгалтерской отчетности, необходимо раскрыть в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В следующем году, когда событие фактически наступило, бухгалтеру придется сторнировать проводку, сделанную в конце отчетного года. Одновременно на дату совершения этого события при наличии первичных учетных документов записи в бухгалтерском учете производятся в обычном порядке.

Отражение событий второй группы

События после отчетной даты второй группы в синтетическом и аналитическом учете не отражаются. Если событие признано существенным, то информация о нем раскрывается только в пояснительной записке в отдельном разделе, где дается краткое описание события и его денежная оценка. Если последствия события после отчетной даты невозможно оценить в денежном выражении, то организации напишет об этом в пояснительной записке.

В следующем году, когда событие фактически наступит, в бухгалтерском учете делаются обычные записи на основании первичных учетных документов.

Чтобы правильно отразить в бухгалтерской отчетности события после отчетной даты, сначала необходимо установить существенность этого события.

Затем нужно определить, к какой группе, первой или второй, относится это событие. В этом вам поможет таблица 2.

Таблица 2

Сравнительная характеристика событий после отчетной даты первой и второй группы

	Первая группа	Вторая группа
1.	События напрямую связаны с деятельностью организации в отчетном периоде. Это значит, что в отчетном году уже существовали условия для их возможного совершения до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности. Например: – дебитор признан банкротом, но в отчетном году в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства; – обнаружена ошибка в бухгалтерском учете или в расчете налогов, но она возникла как раз в текущем отчетном периоде; – снизилась стоимость активов и долгосрочных финансовых вложений, но их оценка производилась в текущем отчетном периоде; – дочерние и зависимые общества объявили размер дивидендов, но чистая прибыль образовалась в текущем отчетном периоде	События никак не связаны с деятельностью организации в отчетном периоде. Они происходят <u>неожиданно, внезапно</u>: – пожар, авария, стихийное бедствие; – резко изменился курс валюты; – произошла национализация. Идеи о принятии того или иного решения появляются уже после составления годовой бухгалтерской отчетности, а само решение принимается до подписания отчетности: – реорганизация предприятия; – приобретение предприятия как имущественный комплекс; – реконструкция; – эмиссия ценных бумаг; – крупная сделка по выбытию или поступлению основных средств; – прекращение деятельности или части деятельности организации.
2.	Всегда имеют выраженную стоимостную оценку. А к моменту подписания бухгалтерской отчетности факты хозяйственной деятельности имеют документальное подтверждение.	Требуется оценка последствий событий в денежном выражении. Для этого составляется специальный расчет. Однако возможность оценить последствия в денежном выражении бывают не всегда
3.	События уточняют величину конкретного актива, обязательства, капитала и доходов и расходов организации.	Эти события меняют деятельность организации в целом. Поэтому в некоторых случаях сложно проследить влияние события на величину активов, обязательств, капитала и суммы доходов и расходов.

10.3.4. Представляем отчетность

- Годовая бухгалтерская отчетность представляется:
 - учредителям (участникам) организации или собственникам имущества;
 - территориальным органам статистики по месту регистрации организации;
 - в налоговые органы по месту своего учета.

Срок представления – в течение 90 календарных дней по окончании года, то есть не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

- Квартальная бухгалтерская отчетность представляется только в налоговые органы и органы статистики.

Срок представления – в течение 30 календарных дней по окончании квартала, то есть за 1 квартал – не позднее 30 апреля, за 1 полугодие – не позднее 30 июля, за 9 месяцев – не позднее 30 октября.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления является первый следующий за ним рабочий день.

– Все комплекты бухгалтерской отчетности, которые представляются различным пользователям, должны быть идентичны по составу и содержанию.

– Составлять и представлять бухгалтерскую отчетность можно в бумажном виде или на электронном носителе, если у предприятия есть для этого технические возможности, а пользователи согласны получить электронный вариант отчетности (п. 6 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

– В том случае, когда отчетность составлена в бумажном виде, организация самостоятельно выбирает технической способ заполнения форм бухгалтерской отчетности – от руки или с помощью печатающих средств. Когда бухгалтерская отчетность готова, ее необходимо сброшюровать или подшить в отдельную папку.

Представляем отчетность в налоговые органы

Организация имеет право:

- представлять бухгалтерскую отчетность лично (самостоятельно или через своего представителя),
- направлять ее по почте в виде почтового отправления с описью вложения;
- передавать по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговые органы не могут отказать организации в принятии бухгалтерской отчетности. Даже если на отчетности нет отметки территориального органа статистики о представлении ему указанной отчетности (письмо Минфина РФ от 18.02.2004 № 16-00-10/3).

- Если бухгалтерская отчетность представлена по телекоммуникационным каналам связи, то налоговики обязаны передать организации квитанцию о приемке в электронном виде.
- Если же бухгалтерская отчетность представлена лично, то по просьбе организации налоговые органы обязаны проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления (п. 5 ст. 15 Закона «О бухгалтерском учете»).

Днем представления организацией в зависимости от способа ее представления считается:

- дата фактической передачи по принадлежности;
- дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- дата отправки отчетности по телекоммуникационным каналам связи.

Сдаем отчетность лично или через представителя

Не так давно самым популярным способом сдачи отчетности было представление ее лично в налоговую инспекцию. Конечно же, этот способ удобен тем, что:

- ни одна бумажка не потеряется;
- на экземпляре бухгалтерской отчетности, которая остается в организации, появится отметка налоговых органов;
- в некоторых случаях инспектор на месте может указать на те недочеты и ошибки, которые допустил бухгалтер при заполнении типовых форм.

Бухгалтерскую отчетность может передать налоговикам представитель вашей организации. Это лицо, которое уполномочено сдавать отчет за предприятие. Им может являться как физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель, так и юридическое лицо. Представителем может стать любой сотрудник организации.

На представителя необходимо оформить доверенность, которая свидетельствует, что организация уполномочила его представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы.

Однако довольно часто налоговики устанавливают собственные требования к бухгалтерской отчетности, которые не подкреплены действующим законодательством.

- Налоговики требуют, чтобы вместе с бухгалтерской отчетностью организация представила выписку из протокола общего собрания собственников организации об утверждении годовой отчетности.

Закон «О бухгалтерском учете» содержит закрытый перечень бухгалтерской отчетности, в состав которого выписка из протокола не входит. Достаточно просто указать на балансе дату утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

- Налоговики проверяют на балансе отметку территориальных органов статистики, Фонда социального страхования и отдела по налогу на доходы физических лиц о сданных отчетах и сведениях.

Таких требований в действующем законодательстве по бухгалтерскому учету нет. Об этом налоговикам напомнил Минфин РФ в своем письме от 18 февраля 2004 г. № 16-00-10/3.

- Ссылаясь на приказ МНС РФ от 5 августа 2002 г. № БГ-3-10/411, налоговики могут отказать организации в приеме отчетности без акта сверки налоговых платежей.

Напомним, что согласно этому приказу в период с 1 января по 15 марта налоговые органы должны в обязательном порядке проводить с налогоплательщиками сверку платежей.

Но речь идет об обязанности налогового органа, а не налогоплательщика. Ведь указанный документ предназначен, прежде всего, именно для инспекторов.

Поэтому гораздо проще отправить отчетность по почте или по телекоммуникационным каналам связи.

Отправляем отчетность по почте

Чтобы сэкономить время, можно отправить бухгалтерскую отчетность по почте заказным письмом с описью вложения и с уведомлением о вручении. Это самый универсальный, простой и удобный способ.

Ведь для этого необходимо приобрести конверт, составить опись в двух экземплярах и отправиться на ближайшее отделение связи.

В качестве подтверждающих документов можно использовать:

- квитанцию об отправлении,
- опись;
- уведомление о вручении заказного письма адресату.

Если отчетность вернулась отправителю, то необходимо обратиться на почту и выяснить причину возврата.

Предположим, что письмо не дошло по вине организации — неверно указан адрес налоговой инспекции. В этой ситуации необходимо как можно быстрее отправить отчетность второй раз. Однако избежать штрафных санкций со стороны налоговых органов вряд ли удастся.

Другой вариант, отправление вернулось из-за сбоев в работе почты или по вине налоговой инспекции. Такой поворот событий возможен в том случае, если представитель налоговых органов не пришел на почту за корреспонденцией. По истечении срока хранения отправление было возвращено назад отправителю.

В этом случае почтовое отделение выдает отправителю извещение, в котором указывается причина возврата письма. Это извещение необходимо заверить у работников почты и сохранить его вместе:

- с нераспечатанным конвертом, в котором бухгалтерская отчетность посылалась в налоговые органы;
- копией описи вложения;
- почтовой квитанцией о приеме письма органом почтовой связи с указанием даты отправления заказного письма.

В этом случае организация может избежать штрафных санкций со стороны налоговых органов. Ведь днем представления бухгалтерской отчетности, направленной по почте, является дата, указанная на почтовом штемпеле (постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17 марта 2004 г. по делу № Ф03-А73/04-2/207).

Но учтите, что бухгалтерская отчетность, которая направлена с помощью коммерческих служб доставки, будет считаться представленной в день, указанный в квитанции, только при выполнении следующего условия. У коммерческой службы доставки должны иметься лицензия на оказание услуг почтовой связи.

Федеральный арбитражный суд Московского округа указал, что для проверки своевременности представления бухгалтерской отчетности надо обязательно установить, какие услуги почтовой связи в соответствии с лицензией и договором оказывала организация-доставщик (постановление от 29 января 2004 г. по делу № КА-А40/11460-03).

Соответственно, и бухгалтеру, который решил воспользоваться услугами таких фирм, надо в первую очередь потребовать лицензию и уточнить оказывает ли организация почтовые услуги.

Ответственность за непредставление бухгалтерской отчетности

За непредставление бухгалтерской отчетности в налоговые органы организация может быть оштрафована на основании пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса РФ. Эта статья предусматривает наложение штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ.

На должностных лиц организации в этой ситуации может быть наложен административный штраф на основании статьи 15.6 КоАП РФ. Сумма штрафа составляет от 300 до 500 рублей.

10.3.5. Публикуем отчетность

Одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение внутренних и внешних пользователей необходимой информацией (ст. 3 Закона «О бухгалтерском учете»).

Поэтому бухгалтерская отчетность должны быть открытой для пользователей – учредителей, инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и других. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Для того, чтобы довести до сведения всех заинтересованных внешних пользователей информацию об имущественном положении организации, о доходах, расходах и полученной прибыли, организации должны сделать свою бухгалтерскую отчетность публичной.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается:

- в опубликовании ее в газетах и журналах, которые доступны пользователям бухгалтерской отчетности;
- в распространении среди пользователей брошюр, буклетов и других изданий;
- в передаче отчетности территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для представления ее заинтересованным пользователям.

Публиковать следует только годовую бухгалтерскую отчетность (ст. 16 Закона «О бухгалтерском учете»). Но это требование относится не ко всем организациям. Обязанность сделать годовую бухгалтерскую отчетность публичной возложена на:

- акционерные общества,
- банки и другие кредитные учреждения;
- биржи;
- страховые организации;
- инвестиционные и другие фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств (взносов).

Опубликовать годовую бухгалтерскую отчетность необходимо до 1 июня года, следующего за отчетным.

До этого срока следует получить аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности и утвердить годовой отчет на общем собрании собственников.

В состав публикации включается:

- Бухгалтерский баланс (форма № 1),
- Отчет о прибылях и убытках (форма № 2),
- итоговая часть аудиторского заключения.

10.3.6. Храним бухгалтерскую отчетность

Как общества с ограниченной ответственностью, так и акционерные общества обязаны хранить свои документы. Это предусмотрено статьей 50 Федерального закона РФ от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и статьей 80 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Закон № 129-ФЗ о хранении бухгалтерской отчетности

Кроме того, обязанность организации обеспечить сохранность бухгалтерских документов предусмотрена и статьей 17 Закона «О бухгалтерском учете».

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность хранятся в течение периода, который установлен в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет (п. 1 ст. 17 Федерального закона от 21 ноября 1994 г. № 129-ФЗ).

Федеральная архивная служба России о хранении бухгалтерской отчетности

Для определения конкретных сроков хранения тех или иных документов применяется Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организации с указанием сроков хранения (утвержден руководителем Федеральной архивной службы России 6 октября 2000 г.).

В графе 3 Таблицы этого Перечня приведены сроки хранения документов, которые распространяются на все организации. При этом не имеет значения, передают ли они документы на хранение в государственные, муниципальные архивы или хранят самостоятельно.

По срокам хранения все бухгалтерские документы можно условно разделить на два вида:

- документы, которые должны храниться определенной время, то есть документы с временным сроком хранения;
- документы, которые должны храниться постоянно.

Временные сроки хранения, то есть сроки хранения, установленные в годах (1 год, 5 лет, 75 лет), используются абсолютно всеми организациями.

Срок хранения бухгалтерских документов установлен Перечнем в размере 5 лет.

Расчет срока хранения документов производится с 1 января года, который следует за годом окончания их делопроизводства. Например, если документ был составлен в 2007 году, то срок хранения отсчитывается с 1 января 2008 года.

Расчет срока хранения для некоторых документов имеет свои особенности (см. табл. 1).

Таблица 1.

Когда начинается срок хранения бухгалтерских документов

Вид документа	Срок хранения начинается
Договора: – с контрагентами, – имущественного страхования; – с аудиторами или аудиторскими организациями	С момента окончания срока действия договора.
Кредитные договора и договора займа	С момента погашения задолженности по указанным договорам
Договора о полной материальной ответственности	С момента увольнения материально ответственного лица.
Книги, журналы, карточки учета договоров, контрактов, соглашений (кредитных, хозяйственных, операционных)	После окончания срока действия последнего договора
Сообщения (свидетельства) о постановке на учет в налоговых органах	После снятия с учета
Лицевые счета акционеров	С момента перехода права собственности на акции к другому лицу
Книги, журналы, карточки учета основных средств (зданий, сооружений)	После ликвидации основных средств
Книги, журналы, карточки учета реализации товаров, работ, услуг, облагаемых и не облагаемых НДС	С даты последней записи в них

Для некоторых бухгалтерских документов установлен более длительный или более короткий временной срок хранения.

Например, лицевые счета работников предприятия должны храниться в течение 75 лет. В случае отсутствия в организации лицевых счетов, в течение такого же срока хранятся документы:

- на выдачу заработной платы, пособий, гонораров, материальной помощи и других выплат (сводные расчетные или расчетно-платежные ведомости);
- о приеме выполненных работ (акты, справки, счета).

В то же время образцы подписей материально ответственных лиц, утвержденные лимиты и фонды заработной платы хранятся до минования надобности. Это значит, что указанные документы имеют только практическое значение. Срок их хранения определяется самой организацией, но он не может быть менее одного года.

В течение 1 года необходимо также хранить месячные бухгалтерские отчеты и приложения к ним, заказы на бланки учета и отчетности, переписка о сроках представления бухгалтерской и финансовой отчетности.

Постоянные сроки хранения применяются только теми организациями, документы которых являются источниками комплектования архивов. К ним относятся:

- государственные, муниципальные организации, документы которых поступают на хранение в архивы в установленном порядке;
- негосударственные организации, которые передают свои документы в архив на основании договора, заключенного с архивом.

Что касается организаций, которые не являются источниками комплектования государственных и муниципальных архивов, то документы с постоянным сроком хранения они должны хранить следующим образом:

- государственные и муниципальные организации – 10 лет;
- негосударственные организации – не менее 10 лет.

Причем дальнейший срок хранения таких документов негосударственные организации определяют самостоятельно в соответствии с действующим законодательством или с необходимостью практического использования этих документов.

К таким документам относятся:

Годовые бухгалтерские балансы и отчеты; документы к ним (приложения к балансу, пояснительные записки, специализированные формы)
Аналитические документы к годовым балансам и отчетам (таблицы, записки, доклады)
Документы о рассмотрении и утверждении годовых балансов и отчетов (протоколы, акты, заключения)
Отчеты по перечислению денежных сумм по государственному и негосударственному страхованию (пенсионному, медицинскому, социальному, занятости)
Годовые отчеты по налогам
Оперативные отчеты по счетам в иностранной валюте за границей
Программы, руководства по организации и внедрению автоматизированных систем бухгалтерского учета и отчетности

Некоторые виды документов постоянного срока хранения негосударственные организации обязаны хранить в течение всей своей деятельности вплоть до ликвидации.

Например:

- сводные годовые бухгалтерские балансы и отчеты, а также документы к ним (приложения к балансу, пояснительные записки, специализированные формы);
- передаточные, разделительные, ликвидационные балансы; приложения, пояснительные записки к ним;
- документы о переоценке основных фондов, определении износа основных средств, оценке стоимости имущества организации (протоколы, акты, расчеты, заключения);
- документы о ведении валютных и конверсионных операций, операций с грантами (отчеты, сводки);
- паспорта сделок;
- книги, журналы, карточки учета ценных бумаг.

Учтите, что снижать срок хранения, которые установлены Перечнем, организация не может. В то же время, исходя из специфических особенностей своей работы, она может увеличить сроки хранения некоторых документов и хранить их дольше установленного Перечнем срока.

Хранение документов акционерным обществом

Постановлением ФКЦБ России от 16 июля 2003 г. № 03-33/пс утвержден отдельный документ, который предусматривает сроки хранения документов акционерных обществ. В отношении бухгалтерских документов этим документом установлены следующие сроки. Документы бухгалтерского учета акционерного общества должны храниться не менее 5 лет.

Документы бухгалтерской отчетности АО хранятся в зависимости от вида отчетности:

- сводная (консолидированная) годовая отчетности и годовая отчетность подлежат постоянному хранению.
- квартальные отчеты необходимо хранить не менее 5 лет,
- месячную бухгалтерскую отчетность – не менее 1 года.

Как видно из приведенных цифр, сроки хранения бухгалтерских документов, которые установлены для акционерных обществ, соответствуют срокам хранения этих документов, установленных Перечнем.

Ответственность за нарушение порядка и сроков хранения документов

Согласно Закону № 129-ФЗ ответственность за организацию хранения бухгалтерских документов несет руководитель организации.

За нарушение архивного законодательства руководителя организации также могут привлечь к административной ответственности. Наказание может быть в виде предупреждения или штрафа. Размер штрафа составляет от 300 до 500 руб. (ст. 13.20 КоАП РФ).

Предприятие или его должностные лица могут оштрафовать также за отсутствие (или непредставление) документов и сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, которые запрашивают у организации налоговики и таможенники (ст. 15.6 КоАП РФ, ст. 126 Налогового кодекса РФ).

Ненадлежащее хранение документов бухгалтерского и налогового учета могут проверять налоговые органы. Так налоговики вправе наложить штраф (от 20 до 30 МРОТ) на должностных лиц организации за нарушение установленного порядка и сроков хранения бухгалтерских учетных документов (ст. 15.11 КоАП РФ).

Книги издательства «ГроссМедиа» всегда можно купить:

Москва

- «Библио-Глобус», ул. Мясницкая, д. 6/3, стр. 5
- ГУП «ОЦ МДК», ул. Н. Арбат, д. 8
- ТДК «Москва», ул. Тверская, д. 8, стр. 1
- ООО «Дом Книги «Молодая Гвардия», ул. Б. Полянка, д. 28, стр. 1
- Сеть магазинов «Новый Книжный», тел.: (495) 937 85 81, 177 22 11, 710 72 32
- ООО «Библиосфера», ул. Марксистская, д. 9

Санкт-Петербург

- ОАО «Торговая фирма «Санкт-Петербургский Дом Книги»,
Невский пр-т, д. 62, тел.: (812) 449 28 75
- «Бизнес-пресса», Лиговский пр-т, д. 99, магазин «Дом деловой книги»,
тел.: (812) 764 74 82

Екатеринбург

- ООО «Книготорговая компания «Дом Книги», ул. Антона Валека, д. 12
- ООО «Правовед-2001», ул. Пролетарская, д. 3
- ООО «ИКГ «Фолиант», пр-т Ленина, д. 101

Хабаровск

- ООО Магазин «Книжный мир», ул. Карла Маркса, д. 37
- ООО «Деловая книга», ул. Путевая, д. 1А, тел.: (4212) 360 665

Владивосток

- «Приморский торговый дом книги», ул. Светланская, д. 43,
тел.: (4232) 639 968

Ростов-на-Дону

- ПБОЮЛ «Попов М. Ю.», ул. Юфимцева, д. 17, офис 10,
тел.: (8632) 993 967, 203 835

Иркутск

- «Продалит», тел.: (3952) 512 331

Новосибирск

- ООО «Топ-книга», ул. Арбузова, д. 1/1, тел.: (3833) 361 026

1000 knig.ru

(495) 730 - 74 - 02



Все книги для бухгалтера, юриста,
предпринимателя, экономиста
с доставкой

Российский Бухгалтер

отправь sms с мобильного телефона и получи

1. Выбери книгу на

<http://www.rosbuh.ru>

2. Отправь 1 или 2 sms с мобильного телефона на номер 7171, как указано в инструкции к выбранной книге

3. Получи ответное sms следующего содержания:
Spasibo. Vashe soobshenie prinyato. Perejdite po sylke <http://www.1000knig.ru/sms.asp>

4. Зайди в интернет и в строке браузера Internet Explorer набери указанную выше ссылку

5. Подтверди свой номер телефона и скачай оплаченную книгу в электронном формате PDF

любую книгу за 5 минут



Отправь 2 sms* на номер 7171
с текстом **rsb 266**

Как законно уменьшить налоги фирмы: плюсы и минусы различных схем ухода от налогов (2-е издание)
Ю.А. Лукаш, 432 стр., 2007 г.

Отправь 2 sms* на номер 7171
с текстом **rsb 539**

Постатейный комментарий к Главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации
Под ред. Ф.Н. Филиной, 408 стр., 2007 г.

Отправь 2 sms* на номер 7171
с текстом **rsb 523**

Постатейный комментарий к части второй Налогового кодекса Российской Федерации
Под ред. И.А. Феоктистова, 784 стр., 2007 г.

* средняя стоимость одного sms составляет 75 руб. без НДС

Экспертный совет
под руководством А.В. Касьянова

ГODOVOЙ ОТЧЕТ 2007

Ответственный за выпуск *Е.Н. Волкова*
Выпускающий редактор *А.Ю. Федосов*
Верстка *Е.В. Белоусова*
Оформление *О.В. Нитчук*
Корректор *Е.В. Бутенко*

ЗАО «ГроссМедиа Ферлаг»
127015, Москва, ул. Б. Новодмитровская, д. 14, стр. 2
(127015, Россия, Москва, а/я 72)
Тел. (495) 730-74-86
Факс (495) 730-61-88
www.grossmedia.ru
www.1000knig.ru

Подписано в печать 28.08.2007 г.
Бумага газетная. Формат 84 x 108/16. Гарнитура «Прагматика Конденс».
Печать офсетная. Печ. л. 69,0. Тираж 3500 экз. Заказ №

Отпечатано с готовых диапозитивов
410031, г. Саратов, ул. Волжская, д. 28
ЗАО «Типография «Полиграфист»

Цена свободная

